

SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN LA VÍA JUDICIAL CUANDO EL OBLIGADO TRIBUTARIO QUE RECORRE ESTÁ EN CONCURSO

(A propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2009) *

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Abogada*

Extracto:

EL artículo comenta un auto en el cual la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional concede la suspensión sin garantías de varias liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades derivadas de expedientes de valoración de operaciones vinculadas a una importante empresa de este país que está en concurso de acreedores. En la vía jurisdiccional no hay ninguna ley que obligue al recurrente a prestar garantías; su prestación no es requisito sine qua non para obtener la suspensión. Una situación de concurso es suficientemente demostrativa de la imposibilidad de obtener garantías para suspender la ejecución y la pieza separada no puede dilucidarse prescindiendo de la situación, tanto económica, como jurídica, que se crea en el seno de aquel proceso mercantil, atendiendo a la cual la suspensión se concede sin garantías.

Palabras clave: suspensión, garantías o contracautelas, perjuicios de difícil o imposible reparación, concurso de acreedores y operaciones vinculadas.

* Véase el texto íntegro de este Auto en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 323, febrero 2010, págs. 222-226. El auto también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ036255.

APPLICATION FOR STAY OF EXECUTION WITHOUT MEASURES OF GUARANTEE WHEN THE TAX APPLICANT IS IN BANKRUPTCY

(About the Order of the National Court of 17th November 2009) *

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Abogada*

Abstract:

THE article discusses an order in which the National High Court granted the suspension without guarantees of several settlements of income tax assessment records, resulting from operations between companies with a relationship of interdependence, when the company asking for suspension was in bankruptcy. In the judicial process, there is no law requiring the applicant to provide assurances to obtain the suspension of tax assessments; its performance is not a sine qua non condition to obtain it. A bankruptcy situation is enough to show the impossibility of obtaining guarantees to suspend enforcement and a decision about suspension cannot be disposed apart from both economic and legal situations created in such bankruptcy process.

Keywords: suspension, guarantees, difficult or impossible to repair damage, bankruptcy and operations between companies with a relationship of interdependence.

* Véase el texto íntegro de este Auto en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 323, febrero 2010, págs. 222-226. El auto también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ036255.

Sumario

1. Introducción.
2. Los motivos alegados por la empresa recurrente para obtener la suspensión sin garantías.
 - 2.1. Petición de suspensión automática y sin garantías por aplicación del artículo 16.4 del RIS.
 - 2.2. Petición de suspensión automática y sin garantías por la dificultad de su obtención.
 - 2.3. Petición de suspensión automática y sin garantías por hallarse la recurrente en situación concursal.
3. La argumentación de la Sala.
4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en pieza separada de suspensión abierta en recurso 204/2009, ha concedido, por medio de Auto de fecha 17 de noviembre de 2009 (NFJ036255), la suspensión sin garantías de cinco actos de liquidación impugnados, que habían sido dictados por el inspector-jefe del Departamento de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, por un importe conjunto de nada menos que 18.233.713,46 euros, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Las liquidaciones impugnadas proceden de expedientes de valoración de operaciones vinculadas finalizados con sus respectivos acuerdos de determinación del valor de mercado.

La empresa recurrente pretende la suspensión sin previa sujeción a garantía, atendiendo a la dificultad de acceder a la misma, no sólo por su extraordinaria cuantía, sino porque a su juicio, el ahora solicitar y obtener un aval u otra garantía, estando sometida la empresa, como lo está, a un procedimiento concursal, afectaría gravemente a todos los acreedores. La recurrente también pide la suspensión con base en el artículo 16.4 del entonces vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), por tratarse de liquidaciones derivadas de valoraciones de operaciones vinculadas que, a su juicio, deben quedar suspendidas automáticamente en virtud de dicho precepto.

La Sala accede a la solicitud, en un auto que considero debe reseñarse por dos razones. Por un lado, porque **derriba el dogma de que en el régimen de suspensión de los actos tributarios con contenido económico la suspensión es automática pero supeditada a la previa prestación de garantía por el recurrente. La Sala expone que ningún precepto legal impone al juez o Tribunal esa restricción** y reivindica que la decisión acerca del incidente de suspensión se orienta en su propio código cautelar.

Y por otro lado, porque **expone las razones por las que, en el caso concreto del concurso de acreedores, se debe acordar lo solicitado, aduciendo que otra solución no sólo no tendría efectividad, sino que podría perjudicar a los acreedores concursales.**

El auto también debe reseñarse por lo que omite, ya que el motivo basado en la automaticidad de la suspensión por aplicación del antes citado precepto del RIS, que tanta relevancia práctica tiene, no es analizado por la Sala, al ya conceder la suspensión por los motivos anteriores.

2. LOS MOTIVOS ALEGADOS POR LA EMPRESA RECURRENTE PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS

La solicitud de suspensión sobre la que decide la Audiencia Nacional se refiere a cinco acuerdos de liquidación, procedentes de expedientes de valoración de operaciones vinculadas, finalizados con sus respectivos acuerdos de determinación del valor de mercado, que habían sido objeto de resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de abril de 2009.

De la lectura del fundamento de derecho segundo del auto de la Audiencia Nacional, podemos deducir que la empresa recurrente pretende la suspensión de la ejecución de los actos de liquidación, sin previa sujeción a garantía, con una argumentación que se podría sintetizar en tres puntos:

Un primer motivo que justificaría su concesión sería que la suspensión sin garantías procede por aplicación de los apartados 3 y 4 del artículo 16 del RIS.

La segunda razón por la que pide la suspensión sin garantías sería la dificultad económica de acceder a la misma, dada su extraordinaria cuantía y dado que la sociedad ha sido declarada en concurso.

Y el tercer motivo que se aduciría, relacionado con el anterior, sería la situación jurídica que el concurso crea: el sometimiento a aval u otra garantía afectaría gravemente, no sólo a la posición de la Hacienda Pública como acreedor concursal de la recurrente, sino a los restantes acreedores, cuyos derechos e intereses podrían verse afectados negativamente ante la eventual posibilidad de ejecuciones aisladas, dirigidas contra el nuevo garante procesal de las deudas tributarias.

2.1. Petición de suspensión automática y sin garantías por aplicación del artículo 16.4 del RIS

El artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el RIS, y que estuvo vigente hasta la modificación operada por Real Decreto 1793/2008, decía en su apartado 4 que «si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, *quedará suspendida* hasta el momento en que *el recurso* hubiere sido resuelto con carácter firme». Por su parte, el apartado 3 de dicho artículo preceptuaba que el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria surtirá efecto *«en tanto en cuanto no haya sido recurrido* por ninguna de las partes vinculadas». Ello hasta la modificación operada por el Real Decreto 1793/2008, que entró en vigor el 19 de noviembre de 2008, en que el procedimiento ha pasado a regularse por un artículo 21 ciertamente diferente.

En efecto, la actual regulación del procedimiento para la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas ya no prevé esta posibilidad de suspensión automática sin garantías por el mero hecho de presentar recurso o reclamación, sino que ésta se puede obtener cuando los valores de los bienes o derechos se hayan comprobado por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y el obligado tributario promueva tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Como es sabido, en virtud del 135.1 de la LGT, la presentación de solicitud de tasación pericial contradictoria o la mera reserva del derecho a promoverla ya determinan la suspensión de la ejecución. El actual RIS se remite a la regulación del 135.1 de la LGT, aunque quizás limita la posibilidad de obtener la suspensión, porque no prevé que la mera reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria ya dé derecho a la suspensión, sino que dice que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la LGT ¹.

¹ Esta cuestión es del máximo interés, pero su estudio en profundidad no es lo que se pretende en estas páginas, que sólo aspiran a comentar el auto de la Audiencia Nacional que precisamente no entra en este tema. Lo que sí ha de dejarse cla-

Pero retomemos el caso que nos ocupa y por tanto la norma entonces vigente. La recurrente, en aplicación de la norma aplicable, solicita la suspensión automática de las liquidaciones impugnadas sin prestación de garantía, suspensión que entiendo se habría logrado en toda la vía administrativa, con base precisamente en este precepto, puesto que **no hay duda de que cuando se está ante un supuesto del (entonces vigente) 16.4 del RIS, no cabe sino declarar suspendida, en vía administrativa (y por tanto económico-administrativa), la ejecución de los actos impugnados.**

La Sala no se pronuncia en su auto sobre la petición de que dicho precepto se aplique en la vía contencioso-administrativa, pero si lo hubiera hecho, probablemente habría sido para dar una respuesta negativa a la solicitud. No porque a mi entender le falte razón a la recurrente, sino porque de la doctrina de la Sala al respecto, manifestada en otros autos de suspensión, no cabría esperar otra respuesta. De hecho, y quizás por ello, por ser una tesis consolidada en esta Sala, es por lo que ya en este auto ni siquiera expresa su parecer.

En efecto, por lo que respecta a este tema, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha declarado reiteradamente que las alusiones del 16.4 del RIS a los conceptos de «recurso» y de «carácter firme» no pueden significar otra cosa, *dado el ámbito sustantivo en el que se encuentra la citada disposición*, que la exigencia del **agotamiento de la vía administrativa como previa a la judicial, no así que sea firme la resolución final del proceso jurisdiccional**. Por tanto, si éste hubiese sido el único motivo aducido por la recurrente, la Sala habría denegado la suspensión interesada.

La Audiencia Nacional viene interpretando que la frase «quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme» del 16.4 del RIS no es aplicable al proceso contencioso-administrativo, sino que sólo se refiere a la firmeza alcanzada en los procedimientos puramente administrativos. A su juicio, de no interpretarse de esta forma, el precepto –reglamentario y no legal– estaría contraviniendo lo establecido en los artículos 130 y concordantes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), los cuales disciplinan el régimen procesal de las medidas cautelares.

También ha sostenido la Audiencia en otras ocasiones, cuando se ha invocado este precepto para pedir la suspensión sin garantías en vía judicial, que **aplicarlo implicaría limitar las facultades de apreciación que posee el Tribunal y que las disposiciones de la Ley 29/1998 le atribuyen**. La tesis de la Audiencia Nacional es que la ausencia de mención alguna, en el citado artículo 16.4 del RIS, a la posibilidad de someter la eficacia de la suspensión a la prestación de la debida garantía no puede comprometer las facultades de un Tribunal de Justicia para establecer las necesarias medidas cautelares, que es la regla general cuando lo que se impugna es la deuda tributaria conformada por la cuota y los intereses de demora.

Entiendo la argumentación de la Audiencia Nacional y entiendo que un precepto reglamentario no puede interpretarse de forma que contradiga lo dispuesto en una norma con rango de ley. Entiendo también que toda la regulación de la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones

ro es que la cuestión suscitada tendrá interés para asuntos de suspensión que se planteen mientras la primitiva redacción del 16.4 del Real Decreto 1777/2004 estuvo vigente y que no aplicará por tanto a procedimientos de valoración de valor normal de mercado que tengan lugar con posterioridad al 19 de noviembre de 2008.

vinculadas del artículo 16.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, se refiere al procedimiento puramente administrativo y a los recursos y reclamaciones que en dicho ámbito pueden interponerse, sin que nada en dicho precepto pueda hacer pensar que la regulación *deba* ser trasladada al ámbito judicial. Por eso, cuando el artículo 16 del reglamento desarrolla el 16 de la ley, no puede ir más allá de lo que dicha ley dice, como tampoco por supuesto puede ir en contra de lo que la LJCA establece.

Pero a la vez entiendo que la recurrente intentara la suspensión sin garantías con base en este precepto, pues cierto es también que **el reglamento no distingue entre recursos y firmezas**, y que por tanto podría entenderse que, **donde la norma no distingue, no debe distinguir el intérprete**. O, dicho de otra forma, **el precepto debería decir claramente, si ésa era su intención, que si el valor de mercado hubiese sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una u otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiese sido resuelto con carácter firme en la vía administrativa. Y no lo dice**.

A este respecto, considero perfectamente aplicables las palabras del magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero como voto particular a un caso en que se planteaba la suspensión automática y sin garantías de las sanciones en la vía jurisdiccional. Allí se interpreta el artículo 212.3 a) de la LGT:

«De la interpretación literal de este precepto se deduce que la interposición de *un recurso*, produce la suspensión automática de la sanción. El término *recurso* que el precepto utiliza, sin ninguna concreción adicional, obliga a entender que en el mismo se comprenden los recursos jurisdiccionales. Del mismo modo, el término *firmeza administrativa* tiene un sentido propio. Un acto administrativo es firme cuando contra él no cabe recurso ordinario alguno, ya sea administrativo o jurisdiccional.

La asimilación que la sentencia mayoritaria efectúa entre *actos firmes en vía administrativa* y *actos que ponen fin a la vía administrativa* hace decir al legislador lo que éste no dice.

Refuerza el razonamiento precedente el hecho de que cuando el legislador ha querido decir "actos que ponen fin a la vía administrativa" lo ha hecho. Sin ir más lejos, en el apartado b) del mismo artículo 212.3 de la LGT»².

Y sobre todo entiendo que una interpretación conjunta del artículo 130 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (que exige que se valoren «todos los intereses en conflicto» y que se conceda la medida cautelar «cuando la ejecución del acto pudiera hacer perder al recurso su finalidad»), y de los apartados 3 y 4 del artículo 16 del Real Decreto 1777/2004 (que en su primera redacción garantizaba esta automática suspensión de la ejecución del acto sin garantías), permitiría sostener que **si el propio legislador ha considerado que no es necesario aportar garantía para suspender este tipo de actos en la vía administrativa, con mayor o igual razón debería poder considerarse que esta situación merece la suspensión sin garantías en la vía jurisdiccional**.

² Voto particular que formula el magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero a la Sentencia del Pleno de la Sala III del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (NFJ019083).

Piénsese que, en esta cuestión, hay una norma especial que se aplica con carácter preferente sobre la normativa general en materia de suspensiones, lo que puede entenderse como que **el propio legislador ha considerado que la ejecución inmediata de este tipo de actos de liquidación (que proceden de valoración de operaciones vinculadas que aún se están discutiendo y no son firmes) podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, sin que sea necesario probar dicho extremo** para obtener la suspensión automática y sin necesidad de aportar garantías.

Y permítaseme decir que esta norma, en conexión con el precepto legal al que desarrollaba, tenía mucho sentido, pues en materia de operaciones vinculadas siempre habrá dos partes implicadas a las que la valoración afecte. El propio artículo 16.1.2.º de la LIS entonces vigente establecía que la Administración Tributaria *quedará vinculada por el valor comprobado en relación con el resto de personas o entidades vinculadas*. Como puede deducirse, la impugnación de la valoración otorgada por la Administración a la operación, realizada por una de las partes, afectaría necesariamente al resto de personas o entidades vinculadas, porque tampoco puede olvidarse, como preceptuaba el segundo párrafo del artículo 16.1.2.º de la LIS, *la valoración administrativa no determinará una tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado*. Es decir, que el ajuste realizado por la Administración debía ser bilateral: lo que para una de las partes deba consignarse como mayor ingreso, habría obligatoriamente de ajustarse en la otra parte como mayor gasto, pues de lo contrario, se estaría produciendo una doble imposición y un consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración. Pero, ¿cómo realizar este ajuste si la valoración está siendo impugnada y no es firme?

Imaginemos la siguiente situación. Una operación por la que la sociedad «A» dedujo un gasto de 35.000 euros, que fue ingreso en su vinculada «B» por 35.000 euros, es discutida por la Inspección, y en el seno de dicha comprobación se plantea un problema de valoración. La Inspección considera que sólo puede dársele un valor de 5.000 euros y hace una liquidación eliminando el gasto correspondiente a los 30.000 euros sobrevalorados, que considera no deducibles. La sociedad «A» impugna la liquidación y su valoración, y en la vía administrativa nada tiene que ingresar, pero para poder impugnar en la vía judicial, como la suspensión automática sin garantías de la vía administrativa no opera, tiene que ingresar la liquidación. Lo que ya fue ingreso en «B», ahora vuelve a ser ingreso en «A».

En la regulación que analizamos, el valor de mercado surtía efecto en tanto no hubiera sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, pero desde el momento en que era recurrido, la eficacia del mismo *frente a una y otra* parte quedaba suspendida. A mi juicio, el problema se produce porque la ejecución del acto de liquidación en una parte, cuando la valoración misma de la operación está recurrida y no es firme porque sigue abierta la vía judicial, no es un acto que permita la regularización automática en la otra parte, con lo que la doble imposición será inevitable. **La norma tiene todo el sentido, por tanto, para evitar situaciones de doble imposición, y no parece lógico que esta doble imposición sólo se quiera eliminar en la vía administrativa y no en la jurisdiccional.**

Quizás la recurrente no expuso con claridad ni especificó cuál era el concreto, determinado y real perjuicio económico que se le producía al ejecutarse el acto de liquidación. Porque el artículo 133 de la LJCA dice que «cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios», y bien podría

articularse la petición de suspensión sin garantías en un perjuicio económico evidente como es esta doble imposición de una misma renta. Y, obviamente, porque el artículo 130 exige para acordar medidas cautelares la valoración *circunstanciada* de los intereses en conflicto, y esta circunstancia no es baladí.

Tampoco puede perderse de vista el argumento de que es lógico mantener en vía judicial el mismo criterio que se emplea en la vía administrativa, y que no tiene sentido que **si la propia Administración acreedora renuncia a la ejecución inmediata y renuncia a las garantías por la vía de un reglamento** que contiene una norma especial frente a la general, **venga el juez a tratar de otorgar mayores garantías a la Administración**, la cual ha accedido a la suspensión sin garantías de la ejecución de su crédito. Porque **si se ha reconocido reglamentariamente que en la vía administrativa se producirían perjuicios de imposible reparación, nada puede hacer pensar que dichos perjuicios no seguirán produciéndose en la vía jurisdiccional**. Y porque **si se ha reconocido por el ordenamiento jurídico que en vía administrativa no cabe exigir garantía para poder recurrir, no tiene el juez que hacer más gravoso el derecho de defensa y el acceso a la tutela judicial efectiva**, exigiendo garantías a las que el propio acreedor ha renunciado.

Sobre este último razonamiento, permítaseme traer a colación y hacer mías unas palabras expresadas a propósito del problema de la suspensión de las sanciones en la vía contencioso-administrativa, perfectamente adecuadas al caso, con las obvias salvedades de la diferencia de materias analizadas. Se trata de los votos particulares de dos magistrados del Tribunal Supremo a sentencias en las que se denegó la suspensión automática de la sanción sin necesidad de prestar caución³.

«No parece dudoso que la expresión *hasta que sean firmes en vía administrativa* equivale a hasta que los actos hayan causado estado en vía administrativa. Si el precepto hubiera querido referirse al mantenimiento de la suspensión hasta que contra el acto sancionador no fuera posible interponer recurso alguno, habría bastado con decir que las sanciones no podrían ejecutarse hasta que fueran firmes, sin ningún otro aditamento.

Con ser esto así, la cuestión no me parece que deba resolverse con la simple interpretación literal del precepto. Es bien sabido que la interpretación literal es propia del primer momento de la interpretación de las normas, pero que el intérprete no debe quedarse en ella.

Entiendo que (...) **cuando se acude a los Tribunales no se puede estar en peor condición que cuando se había acudido a la vía administrativa previa**. Que ante los Tribunales de Justicia no se pueden perder garantías que se habían reconocido al que antes había reclamado en vía administrativa.

(...) se trata, fundamentalmente, de la recepción por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de garantías reconocidas a los interesados en vía administrativa. Se trata de interpretar los preceptos que atribuyen a los jueces de lo contencioso-administrativo la tutela cautelar –ahora el art. 130 de la Ley Jurisdiccional, como antes el 122 LJ/1956– de un modo dinámico, acorde con los principios generales

³ Sobre esta materia, véase el magnífico trabajo del profesor Joan Francesc PONT CLEMENTE «La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa», publicado en la *Revista Técnica Tributaria* de la AEDAF n.º 87, octubre-diciembre 2009, págs. 55 a 77, que expone, a la luz de las últimas sentencias del Tribunal Supremo, cómo «el impulso garantista de las sentencias del Tribunal Supremo durante una larga maduración doctrinal que abarca veinticinco años ha hallado un freno no menos apreciable en la jurisprudencia del último quinquenio».

que van imponiéndose en el ordenamiento jurídico tributario. No parece una solución aceptable que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en vía administrativa.

Entiendo que en la valoración de los distintos intereses en conflicto que el artículo 130 de la Ley Jurisdiccional impone a la Sala para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar esa ponderación realizada legalmente para la suspensión acordada por los órganos económico-administrativos, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. **No creo aceptable que esa garantía reconocida a los administrados en vía económico-administrativa** –la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta, sin necesidad de prestar fianza– **deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo cualitativamente distinta, sino merecedora de una menor protección para el administrado** ⁴».

«Lo que aquí constituye el eje del debate es si *la ponderación circunstanciada de los intereses en conflicto* que regula el artículo 130 de la LJ, permite al órgano jurisdiccional ir más allá de lo decidido por el legislador para la vía administrativa. En mi opinión, **el legislador ha hecho esa ponderación y a esa ponderación ha de atenerse el órgano jurisdiccional** y, por tanto, tratándose de sanciones, la suspensión ha de ser acordada indefectiblemente por los órganos jurisdiccionales ante la petición de los interesados en tal sentido. Los preceptos de la Ley Jurisdiccional no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de la situación del administrado en la vía previa.

(...) no podemos olvidar que la ejecución de los actos administrativos constituye un privilegio de la Administración, constitucionalmente reconocido, pero privilegio al fin y al cabo. Tampoco se puede obviar el hecho de que las medidas cautelares del artículo 129 de la Ley Jurisdiccional se configuran como un mecanismo de protección de los derechos de los administrados frente a la Administración. Parece pues evidente que mediante una medida cautelar (concebida en favor del administrado, en aquellos supuestos, como es el caso, en que no existen terceros interesados en la resolución dictada) no se puede reintroducir en el proceso un privilegio en favor de la Administración (el de la ejecución de los actos administrativos –en todo o en parte–) ⁵».

En definitiva, entiendo que interpretando conjuntamente los artículos 130 y 133 de la LJCA y el artículo 16 del RIS en sus apartados 3 y 4, la respuesta de la Audiencia Nacional bien podría ser la contraria a la que viene adoptando, ya que si bien la suspensión de la ejecución del acto recurrido en vía contenciosa exige que la ejecución acarree perjuicios de difícil o imposible reparación, dichos perjuicios quedan acreditados desde el momento en que el propio legislador exige a la Administración que reconozca y admita la suspensión automática y sin garantías de la valoración efectuada en un expediente de comprobación de valores en operaciones vinculadas. Además, la expresión «que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme» no significa *que haya puesto fin a la vía administrativa*; antes al contrario, el acto no es firme por cuanto se encuentra aún pendiente de pronunciamiento en la vía juris-

⁴ Voto particular que formula el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho a la Sentencia del Pleno de la Sala III de 7 de marzo de 2005, recaída en el recurso de casación n.º 715/1999 (NFJ019083).

⁵ Extraído del voto particular que formula el magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero a la Sentencia del Pleno de la Sala III del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (NFJ019083).

diccional. Y si no, por la vía de concretar el perjuicio económico que se produce con la no suspensión, traducido en una inevitable doble imposición, la suspensión sin garantías creo que podría concederse.

2.2. Petición de suspensión automática y sin garantías por la dificultad de su obtención

La recurrente pide la suspensión sin garantías también con otro argumento, a saber, la dificultad de acceder a la garantía de su deuda tributaria, atendida no sólo su extraordinaria cuantía, sino el sometimiento de la sociedad a un procedimiento concursal en el seno del cual se ha dictado ya el auto de declaración de concurso.

Esta petición la analizaremos como petición aislada de la anterior, obviando la especialidad del caso por tratarse de valoración de operaciones vinculadas, pues también **la Sala analiza la situación con independencia de la norma especial en esta materia** (que, como hemos visto, considera que está prevista sólo para la vía administrativa). El interés del auto estriba entre otras cosas precisamente en esto, en que resuelve una petición de suspensión sin garantías hecha por una empresa declarada en concurso y con base en esta situación concursal, sin que la Sala tenga en cuenta en su respuesta que se trata de un caso de suspensión automática y sin garantías en la vía administrativa previa por provenir de impugnación de valores en operaciones vinculadas. **La respuesta que se da, por tanto, a la recurrente-solicitante es generalizable al resto de empresas que soliciten la suspensión sin garantías por estar en situación concursal, vengán las liquidaciones cuya ejecución se pretende suspender, de donde vengán.**

La empresa pide la suspensión sin garantías y, según resume el auto que comentamos, lo hace por la dificultad –más que eso por la *práctica imposibilidad*– que entraña acceder a los avales que serían precisos para obtener la suspensión. La solicitud de la sociedad recurrente es lógica y comprensible, pues **estando en situación de concurso, intervenida judicialmente en su facultad de disponer y de administrar sus bienes, necesitaría una autorización de la Administración Concursal para poder pagar sus deudas, y el afianzamiento de una deuda de más de 18 millones de euros supone una operación que con toda probabilidad no podría abordarse ni, por ende, autorizarse.**

Alegando las dificultades de tipo económico, **podiera parecer que la sociedad lo que pretende es que se le libere de la prestación de garantías** por aplicación de la norma contenida en el artículo 233.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al presente caso, pues en dicho precepto se prevé que el Tribunal pueda suspender la ejecución con dispensa de garantías cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. **Pero no puede olvidarse que dicho precepto rige sólo para la suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa**, y que cuando la LGT habla de «el Tribunal» se refiere en todo caso al Tribunal Económico-Administrativo.

Como es sabido, **la ley tributaria tiene un régimen de suspensión automática y reglada, conforme al cual, hay un derecho subjetivo a la suspensión siempre que se garantice el importe de la deuda.** Pero debe reconocerse que éste sólo rige para la Administración, no para el juez.

Tampoco puede negarse que la LGT no se pronuncia expresamente, ni debería hacerlo, sobre la suspensión de la ejecución en la vía contencioso-administrativa, pues no incumbe a esta ley tributaria resolver cuestiones propias de la vía jurisdiccional, regulada en el caso del orden contencioso-administrativo por su propia ley, la Ley 29/1998 (LJCA). La LGT regula exclusivamente la suspensión en la vía administrativa, pues sólo es materia objeto de esta ley la revisión en dicho ámbito (reposición, procedimientos especiales como el de revisión de actos nulos de pleno derecho y reclamaciones económico-administrativas).

Otra cosa es que no quepa lugar a la interpretación judicial y que, como hemos dicho antes, la discusión en vía judicial deba considerarse algo cualitativamente distinto a la discusión en vía económico-administrativa, incluso merecedora de una menor protección para el administrado. Otra cosa es que no quepa importar al proceso contencioso-administrativo la ley tributaria, por razones de seguridad jurídica.

Pero legalmente, en vía contencioso-administrativa, no tienen los recurrentes que intentar liberarse de prestar garantías alegando dificultad para conseguir las ni alegando ninguna otra causa, pues su prestación no es requisito sine qua non, legalmente, para obtener la suspensión en dicha vía.

Claro está que lo anterior comporta, consecuentemente, que **no cabe, por parte de los recurrentes, aducir sin más dificultades para obtener las garantías a efectos de que se les otorgue la suspensión de la ejecución de los actos sin prestación de las mismas.**

Y por eso **no cabe tampoco, por parte de la Abogacía del Estado, oponerse sin más a las solicitudes de suspensión sin garantías que se efectúan en la vía jurisdiccional, aduciendo que hay una obligación de garantizar en todo caso.**

Todo esto es una especie de dogma que se ha ido instalando en nuestro ámbito, pero lo cierto es que **legalmente en la vía contencioso-administrativa no hay ni siquiera obligación de prestar garantías**, idea que parece haberse extendido hoy. Lo que en realidad **procede es que el Tribunal de Justicia, conforme al artículo 133 de la LJCA, dictamine si ha de exigir o no esa garantía, a la vista de las circunstancias del caso, en qué medida y bajo qué condiciones.**

Y es que, en el régimen de suspensión de los actos tributarios con contenido económico en la vía contencioso-administrativa, parece haberse extendido como un axioma una regla que no se basa en norma alguna. Ante liquidaciones tributarias, ni la suspensión es automática ni la adopción de ésta está supeditada a la previa prestación de garantía por el recurrente. Porque ningún precepto legal impone al juez o Tribunal esa restricción. Antes al contrario, es la representación de la Administración la que podrá solicitar, al amparo del 129.1 de la LJCA, la adopción de medidas cautelares que aseguren la efectividad de la sentencia, entre las cuales obviamente puede estar la prestación de avales o cauciones.

Pero el dogma existe. Y procede de que, por Sentencia dictada por el Pleno del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (NFJ006655) (cuya doctrina, aun referida a la Ley Jurisdiccional de 1956, es trasladable, en lo sustancial, a la situación actual) se impuso, a fin de garantizar de forma reglada la suspensión de los actos tributarios, una nueva interpretación del artículo 122 de la LJCA, entonces vigente, que suponía reconocer la suspensión automática de tales actos siempre que se

acompañara garantía suficiente. Y esta doctrina sigue gozando de vitalidad y se aplica a diario por todos los Tribunales que examinan asuntos tributarios.

El razonamiento del Tribunal Supremo en aquel asunto fue precisamente el argumento de que, cuando se impugnan actos de determinación o exigencia de deudas tributarias, el legislador tributario ya ha efectuado la valoración de los intereses públicos y privados enfrentados, y eso es lo que le habría llevado a entender que, en principio, el pago de las deudas causa al recurrente unos perjuicios muy superiores a los que, de la suspensión de la ejecución, se derivan para la Hacienda Pública; esta ponderación de intereses en juego es lo que permite al legislador otorgar una suspensión automática, que tiene como contrapartida la exigencia de una garantía económica.

Desde entonces, la idea que ha terminado por generalizarse en la práctica es que, dentro del proceso judicial, el régimen de la suspensión de los actos administrativos en materia tributaria en que se contiene una obligación de pago se rige por un modelo traído en lo sustancial de las leyes tributarias y presidido por dos notas fundamentales: una, su carácter esencialmente reglado, en el que no se admiten en principio márgenes de apreciación al Tribunal jurisdiccional, tanto a la hora de adoptar la medida cautelar como de negarla o de sustituirla por otra medida distinta; y otra, la correspondencia prácticamente absoluta, en la materia, con el régimen cautelar que rige en la vía administrativa previa.

Como es sabido, en el proceso administrativo tributario no es preciso demostrar específicamente los daños de reparación difícil o imposible para obtener la suspensión, porque tales daños los presupone la ley. El legislador ha resuelto que, por tratarse de una reclamación pecuniaria, si se garantiza la deuda se obtiene la suspensión; que basta con alegar el perjuicio y asegurar la obligación para que se imponga la suspensión, y que así se equilibran el derecho del recurrente y el interés general.

Y desde dicha sentencia del Tribunal Supremo, en la vía judicial, hay una regla, que no una ley, en virtud de la cual el acto tributario se suspende si el recurrente lo solicita, alega el perjuicio y presta garantía suficiente; sólo excepcionalmente el acto se suspende sin garantía, lo que ocurre cuando el deudor tributario demuestre la imposibilidad de aportar aval suficiente y el perjuicio que de la ejecución se derivaría. La sentencia del Tribunal Supremo que apenas unas líneas más arriba ha sido mencionada viene a decir que el órgano jurisdiccional, a la hora de dirimir si procede la medida suspensiva y bajo qué condiciones, no precisa llevar a cabo un enjuiciamiento detallado y específico, caso por caso, sino que basta con la petición de suspensión y, bajo la regla general, con el ofrecimiento de garantía suficiente, para que esa suspensión se acuerde.

En resumen, que es lógica y comprensible la alegación de la actora de las dificultades económicas para obtener el aval, dados los precedentes jurisprudenciales, pero que ateniéndonos a la legalidad vigente no habría sido ni siquiera imprescindible tal alegación y su prueba.

2.3. Petición de suspensión automática y sin garantías por hallarse la recurrente en situación concursal

La tercera razón que esgrime la recurrente para pedir la suspensión sin prestación de garantías es la posición, no ya sólo económica, sino jurídica en la que se encuentra una empresa en concurso

de acreedores. El que a una empresa declarada en concurso se le condicione a garantía la concesión de la suspensión de un acto de liquidación de la Administración Tributaria es improcedente, por un lado, porque la empresa nunca podría disponer de sus bienes para afianzar la obligación, salvo que se lo autorizara la Administración Concursal, y difícilmente se conseguiría la misma cuando estamos ante una deuda de cierta envergadura; por otro lado, la exigencia de garantía es improcedente porque su constitución ahora supondría alterar las reglas de pago de los créditos concursales que se hubieran fijado en la declaración de concurso. ¿Es que con la constitución de un aval ahora, y si la Hacienda Pública lo ejecutara, no se estaría creando un privilegio al margen de la Ley Concursal (LC)? Porque no hay que olvidar que, conforme a la LC, los créditos de la Hacienda Pública devengados con anterioridad a la declaración de concurso son créditos concursales, y los únicos privilegios que sobre los mismos caben son los previstos en la misma LC.

En otras palabras, cuando una sociedad, que actúa en un procedimiento contencioso-administrativo como recurrente, está incurso en un procedimiento en un Juzgado de lo Mercantil, en el curso del cual se ha dictado el auto de declaración del concurso, el sometimiento a aval u otra garantía en el proceso contencioso afectaría gravemente a la posición de la Hacienda Pública como acreedor concursal de la recurrente, así como a los restantes acreedores, cuyos derechos e intereses podrían verse afectados negativamente ante la eventual posibilidad de ejecuciones aisladas, dirigidas contra el nuevo garante procesal de las deudas tributarias.

Éste es el argumento que convence al Tribunal de que debe acceder a la petición. Y es que la cuestión de la suspensión de la ejecución de estos actos de liquidación tributaria no puede dilucidarse en modo alguno prescindiendo de la situación jurídica creada en el concurso de acreedores.

En efecto, la legislación mercantil impone una serie de restricciones a las personas declaradas en concurso que no pueden pasarse por alto. Constituir un aval para suspender la ejecución de esta deuda tributaria implicaría una alteración de las reglas de pago de los créditos concursales, supondría crear una especie de crédito privilegiado al margen de lo que la Ley 22/2003, Concursal, establece.

Por eso entiendo acertado que la recurrente adujera que **la situación creada en el Juzgado de lo Mercantil tiene una influencia directa en el caso, pues los créditos tributarios son a su vez créditos concursales, y todo el régimen legal de los mismos, que se decide en un Juzgado de lo Mercantil con base en la LC, no puede alterarse por otro procedimiento seguido ante un Tribunal del orden contencioso-administrativo, cuyo único objeto procesal, además, es determinar la conformidad a Derecho de los actos administrativos que han dado lugar a su interposición.**

3. LA ARGUMENTACIÓN DE LA SALA

La Sala no se pronuncia sobre el primero de los motivos alegados y pasa directamente a analizar los otros dos razonamientos aducidos por la sociedad. En cuanto a la dificultad de obtener un aval, sostiene que es un extremo que la sociedad debería probar, aunque por otro lado comprende

que en la práctica esta dificultad es realmente una imposibilidad. La Sala estima que, **«pese a la indefinición con la que se ha solicitado, cabe suponer racionalmente esa dificultad de obtener un aval idóneo al caso, dado el cuantioso importe de la deuda tributaria**, que supera los 18 millones de euros». Aplicando el sentido común y alejándose de los tan estrictos corsés que se utilizan en muchas ocasiones, califica muy acertadamente esta dificultad de «hecho notorio», y no esgrime el argumento de la falta de prueba para denegar lo solicitado.

Por otro lado, a la hora de ponderar las dificultades de obtener el aval, la Sala entiende que debe tenerse en cuenta quién va a ser el encargado de obtener en el mercado esta garantía. Cuando una empresa está en concurso, la administración de la misma la llevan a cabo los administradores concursales, que no sólo deben actuar en pro de la empresa concursada, en cumplimiento de los deberes de su cargo, sino que deben obrar en la mejor defensa de los intereses del concurso y, como establece la LC en su artículo 43.1, deben atender a «la conservación de la masa activa del modo más conveniente para los intereses del concurso». Por eso, **si se obtiene un aval o garantía a favor de uno solo de los acreedores, por más privilegiado que éste sea, se podrían producir situaciones de conflicto entre los diversos intereses en pugna y de probable perjuicio para otros acreedores.**

Tras ello, pasa inmediatamente la Sala a estudiar lo que considera que es el argumento central para dirimir la petición de suspensión sin garantía. Esta cuestión no puede dilucidarse de modo alguno, dice el auto, prescindiendo de la situación jurídica creada con el concurso. Y si se centra en este argumento es porque, permítaseme la expresión, «se sale» del esquema o «se salta» el dogma del que antes hablábamos.

En efecto, pocas líneas más arriba hemos tratado de expresar cómo en la vía judicial predomina una idea, una regla, por la cual un acto tributario se suspende si el recurrente que lo solicita alega perjuicios de imposible reparación y presta garantía suficiente, y que como excepción el acto se suspende sin garantía cuando *se demuestran* los perjuicios y la imposibilidad de aportar aval. Decíamos que desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 no es preciso llevar a cabo un enjuiciamiento detallado y específico, caso por caso, porque se ha importado el esquema que opera en el ámbito administrativo.

Pues bien, el que el órgano jurisdiccional no precise llevar a cabo ese enjuiciamiento detallado no significa que no pueda hacerlo, y es lo que creo ha ocurrido en este caso, en el que, **ante las circunstancias del caso, el órgano jurisdiccional ha decidido efectuar, por sí mismo, el juicio de ponderación necesario para llegar a la solución que considera más justa.**

El Abogado del Estado lógicamente se opone a la suspensión sin garantía afirmando que el estado concursal no puede eximir a la demandante de su deber de prestar fianzas o cauciones. Pero **el Tribunal, sometido a su propia norma procesal, esto es, a la LJCA, a la hora de resolver en Derecho esta solicitud de medida cautelar, ha considerado que puede y debe valorar las circunstancias concurrentes**, tanto en lo que respecta a la medida misma objeto de solicitud como a la determinación de las garantías o contracautelas que aseguren, a su vez, que la suspensión no va a ocasionar perjuicios insalvables, ni para la Administración ni para terceros. **Y por ello, analiza la situación jurídica creada en el concurso de acreedores, dada su directa influencia en el caso.**

Es por esta razón por la que me ha interesado enormemente este auto, porque es un ejemplo de cómo los Tribunales, sometidos a su propia norma procesal en materia de suspensión y medidas cautelares, resuelven. Quiero decir, no es tanto por la específica situación de concurso en que se encontraba la solicitante por lo que a mi juicio debe destacarse **este pronunciamiento judicial**, sino porque **da pie a que en otras situaciones jurídicas también se pueda obtener la suspensión sin garantías, siempre que la ponderación de las circunstancias hecha por el Tribunal así lo permita**. Sin corsés. El juez decide el incidente de suspensión con directa orientación a su propio código cautelar, los artículos 129 y siguientes de la LJCA, sin otros condicionantes. Resolviendo en Derecho. Porque en sede jurisdiccional, en el régimen de suspensión de los actos tributarios con contenido económico, insisto, ni la suspensión es automática ni su adopción está supeditada a la previa prestación de garantía por el recurrente. Ningún precepto legal impone al juez o Tribunal esa restricción, que si existe es sólo para la Administración, no para el juez.

Teniendo esto último en cuenta, se entiende perfectamente la coherencia entre este pronunciamiento y una Sentencia de esta misma Sala, de 30 de abril de 2009, dictada en el recurso 65/2006 (NFJ037826), en la que se desestimaba el recurso promovido frente a una resolución del TEAC, que denegaba en vía económico-administrativa la suspensión allí solicitada, precisamente bajo la circunstancia de un procedimiento concursal abierto.

Se deduce del texto del auto, que el Abogado del Estado había citado esta sentencia como precedente que avalaría la tesis de que no puede aceptarse que una empresa declarada en concurso pueda quedar eximida, *por este hecho*, de prestar fianza para lograr la suspensión. Pero ocurre que el régimen cautelar de los artículos 129 y siguientes de la LJCA es cualitativamente distinto del establecido para la Administración. De ahí que la Sala manifieste que «no es lo mismo declarar conforme a Derecho la resolución administrativa que, partiendo de la aplicación de sus propias normas, deniega una solicitud de suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, que rechazar una medida cautelar de suspensión en el seno de un proceso judicial, para cuya determinación cuenta el Tribunal de Justicia con un régimen normativo que le otorga un margen sustancialmente mayor de apreciación».

A continuación, y aunque ya he mencionado que no es la específica situación de concurso lo que me interesa destacar, sino el hecho de que una situación jurídica se tenga en cuenta para otorgar una suspensión sin garantías en la vía judicial, veremos cómo realiza la Sala el necesario juicio de ponderación en este caso. Cómo aprecia el *periculum in mora* para el actor y cómo valora el riesgo de impago para la Administración. Veremos cómo tales datos los proporciona la LC y las previsiones de la misma LGT sobre el apremio de los créditos concursales. La Sala lo explica a partir del fundamento jurídico séptimo.

Afirma que sean cuales fueren los términos de la declaración de concurso, lo que sucede es que la deuda tributaria sobre la que se solicita la suspensión es, desde el punto de vista del procedimiento abierto en el Juzgado de lo Mercantil, un crédito concursal, que como tal está sujeto a un complejo estatuto legal de derechos, obligaciones, prelaciones y excepciones que no deben quedar condicionados ni alterados en el recurso contencioso-administrativo.

Advierte también acertadamente la Sala que **la Administración, en todo caso, y por tanto, al margen de cuál fuera la decisión cautelar que pusiera fin a la pieza de suspensión, está impe-**

didada de ejecutar la deuda, porque así lo dispone el artículo 55 de la LC, relativo a «Ejecuciones y apremios ⁶».

Como el ordenamiento jurídico es un todo interrelacionado, estas previsiones coinciden con lo establecido por las normas fiscales, limitativas por vía singular de la potestad ejecutiva de la Administración. Por un lado, el artículo 164.1 b) de la LGT, respecto a la concurrencia de la ejecución administrativa con procesos o procedimientos concursales o universales, impide esa ejecución singular autónoma de las deudas tributarias, incluso apremiadas. El artículo 164.2 de la misma ley llega a igual conclusión, remitiéndose a la LC. Y el artículo 77.2 de la LGT dispone que «en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal».

Por eso el Tribunal es consciente de que, aunque pretendiese adoptar la medida suspensiva y someterla a caución al margen de los avatares del procedimiento concursal abierto, el efecto jurídico de tales hipotéticas medidas procesales sería «materialmente irrelevante» en tanto se mantuviera el statu quo jurídico creado en dicho proceso concursal.

Insiste en que, aun cuando el régimen legal para dispensar la tutela cautelar en el proceso se contiene primordialmente en los artículos 129 y siguientes de la Ley Jurisdiccional, no se pueden desconocer los efectos sustantivos que, en relación con los actos administrativos, procedan de la directa aplicación de leyes de otro signo. Y que **no se pueden adoptar medidas cautelares que alteren o condicionen la situación de equilibrio entre los créditos que en otro procedimiento se haya establecido, también bajo tutela judicial.**

Ello lógicamente, a menos que, en aplicación de la previsión general contenida en el artículo 130 de la LJCA, se justificasen cumplidamente razones de imperiosa necesidad que justificasen tal alteración como medio idóneo y proporcional para salvaguardar los fines propios de este proceso, en el sentido de que su finalidad de tutela quedase completamente desvirtuada si se obrare de otro modo ⁷.

Atendiendo a los intereses de los terceros acreedores reconocidos en el proceso concursal –que aunque no sean parte en el recurso contencioso-administrativo no deben quedar desprotegidos– la Sala estima que, **como los créditos tributarios gozan de la condición legal de privilegiados** (art. 91.4 y concordantes LC), «una garantía nueva, que desde el punto de vista del recurso tendría sólo un limitado efecto de aseguramiento o contracautela, podría alcanzar una trascendencia cualitativamente más intensa si se la examina desde el punto de vista estrictamente concursal». Así, **la garantía en el proceso contencioso resulta un privilegio añadido que, examinado desde la perspectiva concur-**

⁶ En su apartado 1 se establece que «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor...». Ello se refuerza con los apartados 2 y 3 del propio artículo 55 de la LC: «2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. 3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho».

⁷ Recordemos que el precepto establece que «1. Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso».

sal, comporta un correlativo perjuicio para los restantes créditos que integran la masa pasiva, al menos potencial ⁸.

El riesgo de que con esta garantía se vean frustrados los derechos y expectativas de los restantes acreedores podría ser aún mayor si se tiene en cuenta que la empresa demandante ha sido declarada, dentro del proceso concursal, como *empresa de especial trascendencia para la economía* ⁹. Como dice la Sala, debido a que los límites de la quita o de la espera, en los supuestos que afecten a esta clase especial de empresas, pueden superar los límites establecidos con carácter general, la posición económica de los restantes acreedores aún podría verse agravada en mayor medida en la hipótesis de que se llevaran a cabo ejecuciones singulares.

Por último, la Sala pondera el perjuicio para la Administración que se derivaría de conceder la suspensión sin garantía solicitada por la recurrente y concluye rotundamente con una frase que no da lugar a discusión alguna, y es que **«la suspensión que procede adoptar, aun sin caución, no perjudica a la Administración más allá de lo que lo hace el propio régimen concursal, que le priva de toda medida ejecutiva»**. Ello además de afirmar que «someter a garantía esa suspensión como condición sine qua non constituiría una medida desproporcionadamente desfavorable para la recurrente, con riesgo no sólo virtual para la plenitud de la tutela judicial efectiva a que aspira».

En definitiva, que en el necesario juicio de ponderación entre todos los intereses concurrentes que ha de hacer el juez para adoptar una medida cautelar, en este caso «es la Ley Concursal la que debe imperar».

Pero, como sigue rigiendo su Ley de la Jurisdicción en todo lo relativo a la suspensión, **la Sala se vale del artículo 133.1.º de dicha ley para condicionar la suspensión sin garantía de los actos de liquidación impugnados «a una especie de cláusula *rebus sic stantibus*», en concreto, al mantenimiento de la actual situación concursal**, reservándose la facultad de revisar la medida cautelar a la vista de circunstancias sobrevenidas que las partes pongan en conocimiento del Tribunal ¹⁰. La facultad atribuida al órgano judicial en este precepto es comprensiva, a juicio de la Sala, «no sólo de medidas o cautelas de orden económico, sino de cualesquiera otras que se juzguen necesarias, no sólo para la plena efectividad de la medida y de su reversibilidad, que es la hipótesis propia o natural, sino también para garantizar que la suspensión no colisiona con derechos o intereses de otra clase».

⁸ El artículo 135 de la LC, relativo a los «límites subjetivos (de la eficacia del convenio)» señala que los acreedores que no hubiesen votado a favor del convenio –situación en que, por hipótesis, podría encontrarse la Hacienda Pública– no quedarán vinculados por éste en cuanto a la subsistencia plena de sus derechos frente a los obligados solidariamente con el concursado y frente a sus fiadores o avalistas, quienes no podrán invocar ni la aprobación ni los efectos del convenio en perjuicio de aquéllos.

⁹ Según el artículo 100.1 de la LC: «1. La propuesta de convenio deberá contener proposiciones de quita o de espera, pudiendo acumular ambas. Respecto de los créditos ordinarios, las proposiciones de quita no podrán exceder de la mitad del importe de cada uno de ellos, ni las de espera de cinco años a partir de la firmeza de la resolución judicial que apruebe el convenio. Excepcionalmente, cuando se trate del concurso de empresas cuya actividad pueda tener especial trascendencia para la economía, siempre que lo contemple el plan de viabilidad que se presente y se acompañe informe emitido al efecto por la Administración económica competente, el juez del concurso podrá, a solicitud de parte, autorizar motivadamente la superación de dichos límites».

¹⁰ El precepto establece que «Cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos».

4. CONCLUSIONES

Una importante empresa constructora de nuestro país, actualmente en concurso de acreedores, ante liquidaciones procedentes de expedientes de valoración de operaciones vinculadas, solicita en la vía jurisdiccional la suspensión de la ejecución de los actos de liquidación, sin previa sujeción a garantía.

La recurrente pretende que se extienda a la vía judicial la suspensión concedida en vía administrativa por aplicación del artículo 16 del RIS, que en sus apartados 3 y 4 prevé que si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Este argumento es rechazado por la Audiencia Nacional, que viene entendiendo en esta materia que la previsión de la legislación fiscal no se aplica en sede judicial, y que cuando el Reglamento del Impuesto alude a los conceptos de «recurso» y de «carácter firme» sólo se refiere al agotamiento de la vía administrativa, no a que sea firme la resolución final del proceso jurisdiccional.

La empresa también pide la suspensión sin garantías por la imposibilidad práctica de conseguir los avales precisos para obtener la suspensión, dada la cuantía de la deuda a garantizar y dada la situación en la que se encuentra por haber sido declarada en concurso de acreedores.

Con este alegato de dificultades de tipo económico, pudiera parecer que la sociedad alega dificultades económicas para que se la libere de la prestación de garantías, como si aplicara el artículo 233.4 de la LGT (que prevé que el Tribunal pueda suspender la ejecución con dispensa de garantías cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación) al presente caso.

Pero dicho precepto rige sólo para la suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa. En la vía jurisdiccional no hay ninguna ley que obligue al recurrente a prestar garantías y su prestación no es requisito sine qua non para obtener la suspensión, por lo que no es necesario alegar dificultad para conseguir las.

Es el tercer motivo aducido por la recurrente el que prosperará, basado en la situación jurídica en que se encuentra la recurrente, sometida a concurso de acreedores.

El Tribunal, afirmando en todo momento sólo estar sometido a su propia norma procesal para resolver la solicitud de medida cautelar, valora las circunstancias concurrentes, en lo que respecta a la medida solicitada y a las garantías o contracautelas que aseguren que la suspensión no va a ocasionar perjuicios insalvables, ni para la Administración ni para terceros; analiza la situación jurídica creada en el concurso de acreedores; y accede a la suspensión de los actos administrativos de liquidación sin la previa constitución de garantía alguna, condicionando el mantenimiento de dicha medida a las circunstancias sobrevenidas, acaecidas en el seno del procedimiento concursal, que la Sala juzgue relevantes.

Argumenta que la suspensión no puede dilucidarse prescindiendo de la situación jurídica creada en el concurso de acreedores –que tiene una influencia directa en el caso porque los créditos tri-

butarios son créditos concursales–, y que constituir un aval para suspender la ejecución de esta deuda tributaria supondría crear una especie de crédito privilegiado al margen de la LC.

Advierte de que, en una situación de concurso, la Administración está impedida de ejecutar la deuda, porque así lo disponen la LC y la LGT; que en la vía contencioso-administrativa no se pueden adoptar medidas cautelares que alteren o condicionen la situación de equilibrio entre los créditos que en otro procedimiento se haya establecido, también bajo tutela judicial; y que la adopción de una medida suspensiva y su sometimiento a caución al margen del procedimiento concursal abierto tendría un efecto jurídico materialmente irrelevante.

Entiende que como las deudas tributarias a suspender tienen la condición legal de privilegiadas de acuerdo con la LC, una garantía nueva resultaría un privilegio añadido que, desde la perspectiva concursal, comporta un correlativo perjuicio al menos potencial para los restantes créditos que integran la masa pasiva.

Asegura que la suspensión que procede adoptar, aun sin caución, no perjudica a la Administración más allá de lo que lo hace el propio régimen concursal, que le priva de toda medida ejecutiva.

Y concluye que someter a garantía esa suspensión como condición sine qua non constituiría una medida desproporcionadamente desfavorable para la recurrente, con riesgo para la plenitud de la tutela judicial efectiva.

Este pronunciamiento de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional rompe con el mito de que en la vía judicial el acto tributario se suspende automáticamente si el recurrente que lo solicita alega perjuicios de imposible reparación y presta garantía suficiente, y que como excepción el acto se suspende sin garantía cuando se demuestran los perjuicios y la imposibilidad de aportar aval.

Ciertamente, si así se hace, la suspensión se obtiene, y desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 no es preciso un enjuiciamiento detallado y específico del caso, porque se ha importado el esquema que opera en el ámbito administrativo.

Pero el órgano jurisdiccional siempre puede llevar a cabo esa ponderación de las circunstancias. Sometido a la LJCA, debe resolver en Derecho, y al valorar las circunstancias concurrentes, a la hora de decidir si la suspensión va a ocasionar perjuicios insalvables, puede analizar la situación jurídica creada en otro proceso, como puede ser un concurso de acreedores, si como aquí, el mismo tiene directa influencia en el caso.

En definitiva, en sede jurisdiccional, en el régimen de suspensión de los actos tributarios con contenido económico, la suspensión no es automática ni su adopción está supeditada a la previa prestación de garantía, no habiendo precepto legal alguno que imponga al juez esta restricción.