



LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS COMO MEDIDA CAUTELAR EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Autor: CORDERO GONZÁLEZ, JOSÉ DANIEL

Director: LUQUE MATEO, MIGUEL ÁNGEL



UNIVERSIDAD DE ALMERÍA: GRADO EN DERECHO

ABREVIATURAS.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA	
2.1 Primeros pasos: emancipación del régimen administrativo común de la suspensión.....	7
2.2 El artículo 81.4 del real decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas.....	8
2.3 Hacia la configuración actual de la suspensión de la ejecución en vía administrativa.....	10
3. NATURALEZA: DE SU VINCULACIÓN CON LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.....	12
4. RÉGIMEN JURÍDICO.....	14
4.1 Presupuestos.....	14
<i>4.1.1 Periculum in mora.....</i>	<i>14</i>
<i>4.1.2 La ponderación de intereses.....</i>	<i>17</i>
<i>4.1.3 Fumus boni iuris.....</i>	<i>18</i>
4.2 Procedimiento.....	19
<i>4.2.1 De los supuestos de suspensión.....</i>	<i>20</i>
<i>4.2.1.1 Suspensión de manera automática.....</i>	<i>20</i>
<i>4.2.1.2 Suspensión acordada por decisión del órgano administrativo competente para resolver.....</i>	<i>21</i>
<i>4.2.2 De la solicitud de la suspensión.....</i>	<i>21</i>
<i>4.2.3 De la suspensión por el Tribunal Económico-administrativo.....</i>	<i>22</i>
<i>4.2.4 De la tramitación y resolución por el Tribunal Económico administrativo de la solicitud de suspensión.....</i>	<i>23</i>
4.3 La prestación de garantías en materia de suspensión.....	24

4.3.1	<i>Garantías admisibles para alcanzar la suspensión automática...</i>	24
7.3. 1.1	<i>Consignación en la caja de depósitos.....</i>	24
4.3.1.2	<i>Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca.....</i>	24
4.3.1.3	<i>Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia.....</i>	25
4.3.2	<i>Garantías en el supuesto de suspensión acordada por órgano competente.....</i>	26
4.3.2.1	<i>Consideraciones generales.....</i>	26
4.3.2.2	<i>Clases de garantías.....</i>	26
4.3.3	<i>Dispensa total o parcial de prestación de garantías.....</i>	27
4.4	Los intereses de demora por el periodo de suspensión.....	28
5.	CUESTIONES CONTROVERTIDAS.....	34
5.1	La conversión de la admisibilidad de la solicitud de suspensión en un antejuicio sobre el fondo del asunto principal.....	34
5.2	La suspensión administrativa cuando se ha solicitado la adopción de la medida cautelar en vía jurisdiccional.....	36
5.3	Mantenimiento en sede jurisdiccional de la suspensión acordada en vía administrativa.....	38
5.4	Silencio administrativo y solicitud de suspensión.....	41
5.5	Prescripción y suspensión.....	43
5.6	La deducibilidad de los intereses suspensivos en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades.....	47
6.	CONCLUSIONES.....	50
	BIBLIOGRAFÍA.....	53

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CE: Constitución Española.

LBPEA: Ley de Bases sobre el Procedimiento Económico- Administrativo.

LDGC: Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

LGT: Ley General Tributaria.

LJCA: Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa.

LPA: Ley de Procedimiento Administrativo.

LRJ-PAC: Ley de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común.

LPACAP: Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

RGR: Reglamento General de Recaudación.

RGRVA: Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

RPREA: Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas.

RRR: Reglamento regulador del Recurso de Reposición.

TC: Tribunal Constitucional.

TAPEA: Texto Articulado del Procedimiento Económico Administrativo.

TEA: Tribunal económico-Administrativo.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TS: Tribunal Supremo.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

1. INTRODUCCIÓN.

A la hora de realizar un estudio sobre el acto de la suspensión en la vía administrativa, en aras del buen entendimiento del lector, es de nuestro interés referirnos primeramente a la naturaleza de la misma. En este sentido, cabe identificar el acto de la suspensión como una medida de carácter cautelar.

Una vez establecida la afirmación, nos encontramos en la tesitura configurar la medida *cautelar* en nuestro Ordenamiento, a lo que debemos indicar que nos encontramos ante una cuestión puramente doctrinal, ya que ni en la normativa administrativa ni en la tributaria aparecen definidas. Por otro lado, debe señalarse que tanto la jurisprudencia como la normativa utilizan distinta terminología para referirse a este tipo de medida¹.

Seguidamente se exponen algunas de las aportaciones doctrinales más importantes sobre esta materia, recogidas en la obra sobre *Medidas cautelares en materia tributaria* del profesor LUQUE MATEO². Así, CALAMANDREI se ha referido a la medida cautelar como la “anticipación provisoria de ciertos efectos de la [medida] definitiva, encaminada a prevenir el daño que podría derivar del retardo de la misma”.

Por su parte, GARBERÍ incluye en su definición la finalidad propia de la tutela judicial efectiva, definiéndola como “aquellos mecanismos procesales tendentes a garantizar o preordenar la viabilidad o efectividad de los efectos de la cosa juzgada que haya de producir la resolución judicial que se pronuncie definitivamente sobre el objeto procesal y, como intrínseca finalidad, evitar que cristalice una posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, anticipando provisionalmente algunos de los efectos característicos de la decisión final”.

A más consideraciones, ORTELLS RAMOS extrae el concepto de la STC 84/1992.³ Así, caracteriza como tal a la “medida que sirve para evitar el perjuicio derivado del retraso prolongado en obtener la satisfacción del derecho, el *pericolo di tardività* en la terminología de CALAMANDREI”.

En último lugar, en el ámbito tributario, MARTÍN QUERALT define las suspensiones como “medidas que tienden a garantizar la efectividad de la resolución última sobre una determinada cuestión y que tratan de evitar que el derecho a la tutela judicial efectiva se vea privado de contenido como consecuencia de una decisión administrativa previa la resolución judicial”.

Del análisis de las diferentes apreciaciones realizadas sobre su definición, podemos concluir, con la intención de elaborar la base sobre la que se sustentará la suspensión como auténtico objeto de estudio del presente trabajo, que serán medidas cautelares aquellas cuya finalidad

¹ LUQUE MATEO.M.A.: *Las medidas cautelares en materia tributaria*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Almería, 2005, págs. 41 y ss.

² *Ibid.*, páginas 58 a 62.

³ Vid. Sentencia del TC de 28 de mayo de 1992 (*BOE* de 1 de julio de 1992).

consista en garantizar la correcta resolución del asunto principal de la forma más eficaz posible.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

2.1 Primeros pasos: emancipación del régimen administrativo común de la suspensión.

El punto de inicio de este recorrido cronológico lo encontramos en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 en cuya disposición final tercera se indicaba el carácter especial de las reclamaciones económico-administrativas, ello al margen de tratar en el artículo 116 el principio general referido a que la interposición de cualquier recurso no determina la suspensión del acto impugnado.⁴ En este sentido, se encomendaba a la Presidencia del Gobierno y al Ministerio de Hacienda la redacción de un nuevo Reglamento de Reclamaciones económico-administrativas que se ajustara a los principios de la LPA y «*sin perjuicio de las especialidades que exija la peculiaridad de esta materia*». En éste contexto fue elaborado el Reglamento de Reclamaciones Económico – administrativas, que fue aprobado por Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre. Fue la primera norma que llevó a cabo la configuración suspensión del acto en el ámbito tributario, con carácter general, indicando que únicamente podía accederse a la misma, previa aportación de garantías. A este respecto, el artículo 83.5 establecía un listado cerrado de las mismas, quedando expresamente prohibido al TEA la concesión fuera de estos límites.

En este contexto fue en el que tuvo lugar el fenómeno de flexibilización de las condiciones para acceder a la suspensión. En este sentido, algunas de las resoluciones del TEAC procedieron a otorgar la suspensión sin las exigencias de las garantías mencionadas, al amparo del artículo 116 LPA.

Dicho precepto posibilitaba, ante la concurrencia de «*perjuicios de difícil o imposible reparación*» (*periculum in mora*), la concesión de la suspensión de la ejecución que

⁴ El TSJ de Cataluña concluye lo siguiente en el FJ 2º de la Sentencia de 13 de diciembre de 2002: “...la naturaleza de la obligación tributaria como obligación al pago de una cantidad de dinero, fácilmente evaluable, sino del especial contenido de la deuda tributaria, pues no hay que olvidar que junto a la deuda tributaria en sentido estricto pueden formar parte de la misma...” Por su parte el TS, en su sentencia de 6 de octubre de 1998, reconoció que la especialidad de la materia tributaria descansaba en que frente al principio de ejecutividad de los actos administrativos de distinta naturaleza, en esta materia existía una regulación administrativa de rango legal que impone a los órganos competentes la suspensión de las deudas tributarias cuando se asegure su pago en determinadas condiciones.

procediese. Y su utilización por el TEAC fue uno de los motivos principales en aras de configurar los distintos regímenes de suspensión automática que se han contemplado en las normas elaboradas posteriormente sobre esta materia. Por otro lado, tanto la LJCA de 1956 como la derogada LRJ-PAC, determinaban la posibilidad de que el acto recurrido se suspendiera hasta que se resolviera sobre el mismo, cuando se determinara si su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

La LGT de 1963 dedicó algunos de sus preceptos a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas y al recurso de reposición. No obstante, no hizo mención a la figura de la suspensión del acto impugnado. De ésta manera, fue el RRR de 1979 el que incorporó la regulación de dicha cuestión. En él se contemplaba la suspensión de la ejecución, debiendo ser solicitada en el momento de interposición del recurso y previa aportación de las garantías establecidas, las que garantizaban tanto el importe de la deuda tributaria como el interés de demora que originase la suspensión con alguna de las garantías prescritas.

2.2 El artículo 81.4 del real decreto 1999/ 1981, de 20 de agosto, por el que se aprobó el reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas

El siguiente paso consistió en la elaboración de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico – Administrativo (LBPEA), incluyendo los criterios que debía seguir el desarrollo normativo de la suspensión. Ello con la finalidad de garantizar el importe de la deuda tributaria al tiempo de interponer el correspondiente recurso. Como consecuencia de la ley anterior, se promulgó el TAPEA de 1980, el cual, tomando como punto de partida la ejecutoriedad del acto administrativo impugnado, señaló que cuando reglamentariamente se determinase, cabría la posibilidad de suspender la ejecutoriedad del acto, lo que significaba que la Ley competente para regular la cuestión relativa a la suspensión declinó el ejercicio de esta facultad en el reglamento que se determinase. Y es en estos términos donde apareció una de las normas esenciales en el devenir legislativo: el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico – Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto (RPREA). Su artículo 81 estableció que únicamente cabía la suspensión del acto administrativo impugnado en vía del interesado si, en el

momento de interponerse la impugnación, se garantizaba el importe de la deuda mediante alguna de las formas que en él se establecían.⁵

Tal y como se desprendía del artículo 83.5 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 y el artículo 11.4 RRR de 1979, el reglamento 1999/1981, establecía en el apartado 4º del artículo 81 las diferentes modalidades de garantía admisibles para obtener la suspensión. No obstante, lo dispuesto por éste Reglamento constituyó un punto de inflexión en la trayectoria legislativa en lo referente al carácter taxativo de las mismas, ya que, pese al carácter cerrado del catálogo del artículo 81.4, y la consideración del TS según la cual, la suspensión solo podía obtenerse previa aportación de las garantías estrictamente tasadas, la doctrina tributarista demandaba, en determinadas ocasiones, la concesión de la suspensión pese a que las garantías propuestas no fuesen ninguna de las prescritas.

Dentro de las circunstancias descritas, fue el TEAC, junto con un sector de la jurisprudencia, los que empezaron a aplicar de forma supletoria lo dispuesto por el artículo 116 LPA de 1958, lo cual contrastaba con la línea marcada por el TS, la cual seguía de manera estricta lo dispuesto por el artículo 81.4 del Reglamento 1999/1981. En este sentido, el criterio supletorio determinaba la posibilidad de suspender el acto administrativo objeto de impugnación siempre que se acreditase que podían producirse *daños de imposible o difícil reparación*, y cuando la impugnación tuviese por fundamento alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 47 LPA. Esto generaba una cuestión de incongruencia entre la Administración y los órganos jurisdiccionales, ya que, mientras que esta denegaba la suspensión, no por su carácter de insuficiente, sino porque no era una de las preceptivamente establecidas, los órganos jurisdiccionales acudían a otras disposiciones en virtud de las cuales admitían en determinadas ocasiones la anteriormente rechazadas, lo cual se sustentaba sobre la base de que eran igualmente idóneos de acuerdo con la finalidad perseguida, siendo al mismo tiempo menos gravosos para el contribuyente.

Tal y como se observa, lo dispuesto por el RPREA de 1981 se encontraba en una situación de aislamiento, la cual fue mayormente acentuada tras la elaboración del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre. En él se preveía la suspensión con dispensa de garantías cuando el deudor careciera de bienes

⁵ CASAS AGUDO, D.: “Notas sobre el carácter tasado de las garantías para obtener la suspensión automática en vía económico-administrativa”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 139/2008, pág. 11.

suficientes para garantizar la deuda y la ejecución del su patrimonio afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de la actividad económica.

2.3 Hacia la configuración actual de la suspensión en vía administrativa

En este punto, cabe señalar que la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, ya en su Disposición Adicional Única estableció una nueva redacción del artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980. En ella se indicaba que el Tribunal podía decretar la suspensión del acto administrativo impugnado, previa aportación de las garantías establecidas, o en su caso, en ausencia de ellas, cuando se determinara que la ejecución pudiera causar un *perjuicio de difícil o imposible reparación*. En este sentido, el legislador lo que pretende es estrechar el vínculo entre la legislación que regula el acto de la suspensión con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE).⁶

Por lo tanto, se estableció en vía administrativa un régimen de la suspensión muy similar al que encontrábamos en el artículo 111.2 de la derogada LRJ-PAC, el cual determinaba como único motivo de suspensión de la ejecutividad del acto impugnado la existencia de un *perjuicio de difícil o imposible reparación*.⁷

Como conclusión hasta el momento, indicar que la situación legislativa permitía que cuando el interesado no pudiese aportar las garantías señaladas en el artículo 75.6 RPREA, podría suspenderse la ejecución del acto impugnado por el TEA competente para resolver, siempre que se acreditase el carácter de suficiente sobre la garantía aportada y la posibilidad de que le ocasionase *perjuicios de difícil o imposible reparación*. Y ello en virtud de lo dispuesto en los artículo 22.2 del derogado TAPEA y 76 RPREA. De hecho, en el artículo 74.2. a) del citado RPREA se afirmaba que, en dichos casos, la suspensión del acto se daría con carácter excepcional.⁸

⁶ *Ibidem*.

⁷ El TS estableció en dicho época la siguiente doctrina: “En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de “no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso Contencioso-Administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador- y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender”. *Cfr.* STSS de 6 de marzo de 2000 (R.C 3986/1995), 18 de septiembre de 2001 (R.C. 5960/2000), y de 29 de enero de 2003 (R.C 1055/1998).

⁸ En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ entiende que nos encontraríamos en presencia de una facultad discrecional, aunque reglada, debido a que, el órgano competente para resolver, deberá conceder la suspensión siempre que se den los requisitos anteriores. Por lo que no debe considerarse como una excepción a la “regla general” de la suspensión automática. *Vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: “La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición”, *Quincena Fiscal*, núm. 1/1997, pág. 5.

Finalmente, el panorama normativo vigente se encuentra en la LGT 58/2003 (art.233), desarrollada por el RGRVA de 2005 (arts. 39 a 45). En ellas se contienen diversas vías de concesión de la suspensión, consecuencia de la evolución histórica descrita *ut supra*. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 117 de la actual LPACAP, norma supletoria en los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, según establece su Disposición adicional primera.

En este sentido, cabe señalar que, por un lado, el artículo 233.2 LGT sigue conteniendo la vía de la suspensión consistente, única y exclusivamente, en aportar una de las garantías establecidas en dicho apartado, lo cual caracteriza esta vía de concesión por la agilidad en lo referente a su concesión.

En segundo lugar, se incorporan de manera expresa distintos tipos de suspensión. Son la llamadas «*suspensión con prestación de otras garantías*» (arts. 233.3 LGT y 44 y 45 RD 520/2005) y «*suspensión por el tribunal económico - administrativo*» (art. 233.4 LGT y arts. 46 y 47 RGRVA). Estas encuentran su fundamento en la imposibilidad de aportar las garantías del 233.2 y la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación. La LGT de 2003 ha configurado que pueda producirse sin necesidad de acreditar la aportación de las garantías legalmente tasadas. De este modo, cabe configurarla de manera separada, ya que, pese a que no cabe el carácter automático del 233.2, debiendo la Administración apreciar el carácter de suficiencia de la garantía aportada, y en caso de solicitarse la «*suspensión con dispensa de garantías*», la imposibilidad de aportarla sobre la base, de que realmente exista un peligro de *difícil o imposible reparación*, ha configurado el establecimiento de un canal alternativo para obtener la concesión de la suspensión.⁹ Sobre estas cuestiones seguiremos profundizando *infra*.

3. NATURALEZA: DE SU VINCULACIÓN CON LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.

A la hora de realizar el engranaje que vinculará el acto de la suspensión con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del 24 CE, volveremos, de igual forma que hacíamos

⁹ CASAS AGUDO, D.: “Notas sobre el carácter tasado de las garantías”, *op. cit.*, pág. 12.

en las consideraciones generales, a identificar el acto de suspensión como una medida cautelar. En este sentido, cabe aclarar, que los Tribunales Constitucionales de nuestro entorno vienen configurando a las medidas cautelares como parte del derecho a la tutela judicial efectiva.

En el plano comunitario, los dos Tribunales Europeos – el de Estrasburgo, de Derechos Humanos, y el de Luxemburgo, Tribunal de Justicia de la Unión Europea- ha remarcado el carácter inherente de las medidas cautelares con la tutela judicial, y por lo cual, cabe su aplicación frente a las Leyes de los Estados, incluso frente a las propias normas comunitarias cuando exista *fumus* de su posible invalidez.

En España, dicho razonamiento jurídico encuentra su fundamento en la existencia de un equilibrio que compatibilice la eficacia del acto dictado por la Administración, justificado por el principio de eficacia del artículo 103.1 CE, con el mencionado derecho a la tutela judicial efectiva.

En el contexto al que nos referimos, puede ocurrir que en determinados casos, la aplicación del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos con independencia de que este sea impugnado, unido al largo periodo de tiempo que en numerosas ocasiones se da para resolver la cuestión principal, puede dar lugar a que se disminuya o pierda la finalidad del proceso, ya que con independencia de su procedencia o no, los intereses del contribuyente ya se encuentren afectados. Por ello, el TC establece, en el FD 7ª de la sentencia 14/1992 que: *“la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso.”*

La normativa se refiere a la expresión *“perjuicios de imposible o difícil reparación”* para referirse al *“periculum in mora”* de este tipo de medidas cautelares. Y aceptación de tal concepción determina rechazar la teoría jurisprudencial que se apoya en el resarcimiento económico para denegar la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios. A éste respecto, cabe señalar la STC de 17 de diciembre de 1992, la cual permitía la denegación de la suspensión bajo la justificación de que en caso de estimarse el motivo de impugnación, bastaría con indemnizar al contribuyente con el importe, más los intereses, correspondiente a la cantidad que hubiese sido ejecutada. En este sentido, el Tribunal se pronuncia indicando que, *“la reversibilidad plena o absoluta [de la situación creada por el acto que se anula es sencillamente, una ficción, pues, de no suspenderse el acto administrativo, el mero transcurso del tiempo podría conllevar un perjuicio en sí mismo irreparable”*. En esta misma

línea, centrando la cuestión al ámbito tributario en vía administrativa, las sentencias de TS 197/1988, de 24 de octubre, y 175/ 1987, de 4 de noviembre, han establecido que la tutela judicial efectiva no puede ser desconocida por los tribunales económico-administrativos, en la medida en que constituyen una posición intermedia entre los órganos de gestión y los tribunales de justicia.

Tal y como se desprende de los epígrafes anteriores, cabe identificar a la tutela judicial efectiva, como el motivo justificante de la progresiva flexibilización de la materia que regula la cuestión de la suspensión de la ejecución del acto administrativo, lo que, en aras de conciliar los intereses existentes, tanto de la administración como del contribuyente¹⁰, ha dado lugar a que la aplicación o no de la misma no podía basarse única y exclusivamente en la aportación de un listado cerrado de garantías, sino debían articularse los mecanismos que posibilitarán su aplicación o no, atendiendo al caso concreto y a las circunstancias concretas. Cuestión sobre la que se pronunciaron los tribunales, indicando en esencia que la imposición de requisitos no ya impeditivos u obstaculizadores, sino meramente limitativos o disuasorias del ejercicio de derechos e intereses legítimos, podía constituir una violación del citado derecho a la tutela judicial efectiva (SSTSJ de Cataluña de 13 de enero, 17 de marzo y 16 de abril de 1999, JT 1999\62, 835 y 505 respectivamente; F. 2º). De igual modo, debe destacarse la reiteración, en la mayoría de los ejemplos jurisprudenciales que optan por esta técnica de integración del “*numerus clausus*” de garantías para la suspensión automática, de la imposibilidad de su aplicación de un modo genérico o abstracto, debiéndose estar al caso concreto para valorar los perjuicios que ocasionaría la ejecución y la situación económica del interesado.

¹⁰ En relación a esta cuestión, vid. PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2010, pág. 1.

4. RÉGIMEN JURÍDICO.

4.1 Presupuestos.

En el presente epígrafe, trataremos aquellos presupuestos, de carácter sustantivo, que serán determinantes para la adopción de la suspensión. En este sentido, cabe identificarlos como el aspecto que más polémica ha generado, no sólo en cuanto a su aplicación práctica, sino también, por la evolución de su reflejo legislativo.

Dejando al margen la tradicional separación entre el estudio de los presupuestos de la suspensión en la vía administrativa y en la contencioso-administrativa, tal y como viene tratándose actualmente esta cuestión, la abordaremos de manera simultánea señalando sus diferencias y similitudes. Este criterio, parte del hecho de que la tutela cautelar como parte inseparable de la tutela judicial efectiva debe garantizarse previamente en vía administrativa para que no pierda su adjetivo de efectiva en la judicial.

4.1.1 Periculum in mora.

El peligro en la demora propio de las medidas cautelares tributarias al servicio de la tutela judicial efectiva, se corresponde con el peligro de tardanza de la resolución principal y no con el peligro de infructuosidad. Como ha afirmado LUQUE MATEO, “el recurrente, aun teniendo la seguridad de poder encontrar en las arcas del Tesoro Público, tras un período de espera, los medios para resarcirse del ingreso realizado, mediante la vía de devolución de ingresos indebidos o la indemnización, desea protegerse de los daños que se derivarían de tal espera”.

Todo ello, puesto que partimos que, en la propia vía procedimental administrativa, partimos del hecho de la inmediata ejecutividad de los actos objeto de recurso.¹¹

En este sentido, al menos, viene expresado en el apartado 1 del artículo 111 de la LRJ-PAC (117.1 de la LPAC), reiterando lo ya recogido en sus artículos 57.1 (39.1 de la LPAC) y 94 (98 de la LPAC), cuando afirma que: “*La interposición de cualquier recurso, excepto en os casos que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado*”. De la siguiente manera, se resalta la existencia de un peligro o un riesgo

¹¹ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia ... op., cit.* Págs.243 y ss.

*mayor e este orden de que por la mora procesal, y por otras causas asociadas a ella, la tutela de los jueces pierda todo su sentido; o, en otras palabras, el retraso en dictar sentencia aumenta la probabilidad de que el correspondiente recurso pierda finalidad legítima en vía administrativa y contencioso-administrativa.*¹²

A este respecto¹³, CALAMANDREI señala que la función de las providencias cautelares nace de la relación que se establece entre dos términos: “*la necesidad de que la providencia, para ser prácticamente eficaz se dicte sin retardo, y la falta de actitud del proceso ordinario para crear sin retardo una providencia definitiva*”.

En este contexto, CHIOVENDA apunta que la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón, y que se va a convertir en uno de los ejes de la justicia cautelar:

“Tenida en cuenta que la actividad del Estado, para obrar la actuación de la ley requiere tiempo y gastos, es necesario impedir que aquel que encuentra en la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón, sufra daño por el tiempo y por el gasto requeridos (...)”.

En este contexto, tendrá cabida el concepto de los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la duración del proceso y la pérdida de la finalidad legítima al recurso, como partes del mismo principio, el *periculum in mora*, que se recoge tanto en los artículos 111.2 de la LRJ-PAC y 117.2 de la LPAC, como en el 130.1 de la LJCA.

La consideración del *periculum in mora*, supondrá la suspensión de la ejecutividad, y en consecuencia, ejecutoriedad de los actos administrativos¹⁴. No obstante, ha de resaltarse el carácter excepcional de la misma en el proceso.

En este sentido, la posible quiebra del principio general, no se contempla de manera automática, ya que el concepto de perjuicio no está completamente definido, lo que obliga al órgano, administrativo o judicial, a tener que acudir necesariamente al estudio del supuesto concreto, y posteriormente, conceder o denegar la suspensión.

¹² Sobre esta cuestión, vid. PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad...”.*op. cit.*, pág.3.

¹³ GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016.

¹⁴ Sobre esta cuestión, FALCÓN Y TELA, R., apunta que: “*todos los actos administrativos son ejecutivos, pero solo aquellos que tienen un contenido obligacional son ejecutorios, es decir susceptibles de ejecución forzosa*”. “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/2016, pág.1.

A tal respecto, CHINCHILLA MARÍN¹⁵, apunta:

“(…) la indagación y comprobación de la certeza del daño exigen una actividad probatoria de parte del recurrente que solicita la suspensión. Este deberá probar que los daños o perjuicios son realmente irreparable o de difícil reparación y que estos daños se derivan precisamente de la ejecución del acto administrativo. Compete pues al administrado acreditar debidamente ante el órgano ad hoc que de atenderse a lo ordenado se produciría un daño o perjuicio, que dicho daño o perjuicio está directamente relacionado con el hecho de la ejecución, que es irreparable o de difícil reparación y que es inminente.”

En la línea de lo anterior, puede concluirse que deberá establecerse una relación directa entre el perjuicio o daño y la ejecución del acto, debido a que la desvinculación entre ambos determinará la ineficacia de la medida suspensiva. Dicho en otras palabras, la suspensión perdería su carácter instrumental al quedar desvinculada del procedimiento o proceso principal.

En este sentido, será la inminencia del daño lo que determinará la urgencia de adoptar la medida. La producción del daño será coetáneo con el momento de interposición del recurso contra el acto administrativo, y la degeneración de efectos de este. No obstante, cabrá la posibilidad de que sea anterior, y ello en interpretación de lo dispuesto por el artículo 136.2 de la LJCA para los supuestos de inactividad y vías de hecho, y de los artículos 72.2 de la LRJ-PAC y 56.2 de la LPAC, o posterior, nada lo impide. Ahora bien, deberá considerarse que la adopción de la medida pueda suponer que dichos perjuicios sean evitados, lo que deberá ser objeto de apreciación caso por caso, incluso en aquellos en los que la propia celeridad del procedimiento para la adopción se torne insuficiente y deba acudir al regulado en el artículo 135 de la LJCA, que contempla las denominadas “provisionalísimas” pensadas para situaciones de especial urgencia.

En conclusión, el *periculum in mora* constituye el presupuesto positivo cuya apreciación daría lugar a la concesión de la suspensión, mas esto estará sometido a la vinculación del mismo con el principal del proceso, es decir, no podrá considerarse aisladamente, y por otro lado, deberá tenerse en cuenta que la apreciación del mismo se encuentra sujeto al carácter de excepcional¹⁶.

¹⁵ CHINCHILLA MARÍN, *Apud.*: GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016. Págs. 346 y ss.

¹⁶ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia... op. cit.*, Págs.254 y ss.

4.1.2 La ponderación de intereses.

En relación a la ponderación de intereses como presupuesto para la aplicación de la suspensión tanto en vía administrativa, como judicial, ya se indicaba por el artículo 111.2 de la LRJ-PAC¹⁷ y el artículo 117.2 de la LPAC, incluso antes de hablar de los perjuicios que la eficacia inmediata de los actos administrativos pudiera ocasionar al recurrente, recogiendo expresamente la necesaria ponderación entre estos y los que pudieran ocasionarse al interés público o a terceros, y compele al órgano competente para resolver el recurso a tomarlos en consideración antes de admitir la suspensión solicitada.¹⁸

En este sentido, el artículo 130.2 de la LJCA alude a esta cuestión, señalando que: “*La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará de forma circunstanciada*”. Por ello, hablamos de una serie de medidas excepcionales de aplicación consecutiva que suponiendo la quiebra de determinados principios generales o presupuestos opuestos entre sí, pretenden el equilibrio entre ellos.

La ponderación más que de intereses lo es de perjuicios (o beneficios), bien respecto al recurrente, o bien respecto a los intereses, no sólo generales o públicos, sino también de terceros. Se trata de una valoración entre el principio general de ejecutividad, y en consecuencia, ejecutoriedad de los actos administrativos y la su excepción en aras de la protección de los derechos del contribuyente.

En este sentido, la referida valoración no debe establecerse en términos generales, sino que ha de atender a las circunstancias concretas del supuesto al que vayan a resultar de aplicación. A este respecto, un sector de la Doctrina se refiere a la ponderación de intereses como un mecanismo de argumentación, no como un presupuesto, el cual se erige sobre las bases de la tutela judicial efectiva.

Respecto a esto, pensamos que debe tenerse en cuenta que, tal y como señalábamos en el epígrafe anterior, que el primer presupuesto que debe acreditarse sigue siendo el *periculum in mora* y, por otro lado, que la ponderación de intereses no es exclusiva de la vía judicial.

¹⁷ ESCUIN PALOP, V.: “La suspensión del acto en Vía Administrativa”, *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 148/2010, pág.7.

¹⁸ GARCÍA ROSS, J.J.: “La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria”, *Aranzadi*, 2016.

Sobre la ponderación de intereses, cabe señalar que, el intento de establecer una doctrina general en relación a esta cuestión, en orden a la elaboración de criterios determinados para adoptar la suspensión, es cuando menos una incongruencia, al igual que lo es establecer una formulación general de lo que se entiende por intereses generales o públicos, por oposición a los intereses particulares.

No existe un criterio jurisprudencial de actuación definido en tornos a estos casos. Es por ello, que deberá acudirse, en todo caso, a un interés general o público específico y constatable para cada caso concreto. Una vez establecido, el órgano *ad hoc* deberá valorar de forma razonada, si prevalece frente al principio general, es decir, el de ejecutividad.

En este sentido, la carga de la prueba del perjuicio referido, correrá a cargo del recurrente. Sin embargo, no puede olvidarse que la tutela cautelar forma parte indisoluble del principio de tutela judicial efectiva, la cual es un derecho fundamental recogido por la CE, por lo que, únicamente en caso de que el perjuicio fuese de cualificada gravedad, podrá justificar la denegación de la medida, siendo, en todo caso, de intensidad superior a los del administrado.

Tal y como se desprende de lo vertido hasta el momento, en relación a esta cuestión, al margen del *periculum in mora* y de la correspondiente ponderación, la doctrina y la jurisprudencia han venido considerando también la apariencia de buen derecho de la pretensión del recurrente que solicita la suspensión, lo que trataremos a continuación. En cualquier caso, ya prevalezca, a la hora de conceder la suspensión, la referida apariencia o el *periculum in mora*, deberá considerarse también el resultado de la ponderación de intereses del conflicto en concreto¹⁹.

4.1.3 *Fumus boni iuris.*

El *fumus boni iuris*, o también llamado, apariencia de buen derecho, se encuentra estrechamente ligado con la presunción de legalidad que a su vez sirve de base para el principio de la inmediata ejecutividad de los actos administrativos²⁰. A este respecto, ya apuntábamos, que para que el acto administrativo deviniese ejecutivo y posteriormente ejecutorio, deberá presumirse su adecuación al ordenamiento jurídico.²¹ Esta presunción

¹⁹ ESCUIN PALOP, V.: “La suspensión del acto...”, *op. cit.*, pág.3.

²⁰ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia...* *op. cit.*, págs. 303 y ss.

²¹ En relación a su apreciación CALVO VÉRGEZ, J., apunta que “*la imposibilidad de prestar la garantía constituye una verdadera “prueba diabólica”, en tanto que se ha de proar un hecho negativo, por lo que los Tribunales deben ser generosos en su apreciación.* “La constitución de garantías para la suspensión de la reclamación económico-administrativa”, núm. 3413/2003, pág.6.

podrá ser enervada mediante su impugnación y, en su caso, la posterior acreditación de su inadecuación a derecho, plasmándose en una sentencia o resolución administrativa.²²

No obstante, en tanto cuando el recurso se encuentre pendiente de la correspondiente resolución o sentencia, es posible que se produzcan perjuicios de difícil o imposible reparación para el administrado recurrente, que hagan que el recurso pierda su finalidad legítima. Es por ello, que la tutela judicial efectiva requiere de la adopción de medidas cautelares, como la suspensión de la ejecución del acto, que aseguren el objeto litigioso hasta que se obtenga un pronunciamiento definitivo. En este sentido, la suspensión tenderá así al aseguramiento de la efectividad del pronunciamiento, no a la anticipación del sentido de la resolución, propia del proceso principal.

La apariencia de buen derecho se configura así, como una consideración sumaria sobre la legalidad del acto administrativo impugnado²³, sin entrar en el fondo del asunto, y que si se adopta como presupuesto de la suspensión, puede tener tanto carácter positivo como negativo. De la siguiente manera, cabe concluir, que el *fumus boni iuris* no se considera como un presupuesto de naturaleza autónoma, como si lo es el *periculum in mora*, y la previa ponderación de los intereses en conflicto. Esto se debe a que, según indica la jurisprudencia al respecto, requiere del cuestionamiento de la legalidad de los actos impugnados, que no le corresponde por su naturaleza al incidente cautelar sino al proceso principal, y además, porque, ante la inexistencia de perjuicios, resulta irrelevante para excepcionar la ejecutividad del acto que la razón asista al recurrente.

En conclusión, la institución del *fumus boni iuris* en nuestro ordamento jurídico no se encuentra expresamente regulada por los textos legales, pese a pluralidad de ocasiones en que éste hace referencia al mismo.

4.2 Procedimiento.

El procedimiento relativo a la suspensión que nos concierne se encuentra regulado por algunos de los preceptos del Reglamento 520/2005. De esta forma, se procederá a realizar un encaje del contenido de los mismos en el presente trabajo.

²² GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016.

²³ CALVO VÉRGEZ, J.: *La constitución de garantías...op. cit.*, pág. 4.

4.2.1 Los supuestos de suspensión.

Sobre este punto²⁴, cabe identificar brevemente ante que supuestos la ejecución podrá suspenderse la ejecución de las actuaciones administrativas a instancia del interesado.

4.2.1.1 Suspensión de manera automática.

a) Cuando el acto objeto de impugnación trate de una sanción tributaria, según se establece en el artículo 35 LDGC, al que remite el artículo 14.2 I) de la LRHL.

b) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento.

c) En relación al procedimiento de apremio, el artículo 135 LGT señala que la suspensión será determinada: *“cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio un error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que ésta ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.*

d) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

e) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

f) Según refiere la disposición adicional 7ª de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la suspensión se producirá en el supuesto de reclamaciones contra tributos cedidos, cuando no se encontrase indicada la competencia del TEA.

g) En caso de que, durante el transcurso del apremio se presente una reclamación por tercería de dominio. Así se establece en los arts. 136.2 de la LGT, 173.2 del RGR y 34.2 de la LGP.

²⁴ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia...* op. cit., págs. 568 y ss; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. ANDRÉS, BAS SORIA,J., MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, 2012, pág. 248. [http://www. Tirantonline.com](http://www.Tirantonline.com).

4.2.1.2 Suspensión acordada por decisión del órgano administrativo competente para resolver.

a) En el supuesto de que se acredite el *periculum in mora*, siempre que se trate de solicitudes de suspensión de actos que no tenga por objeto una deuda tributaria. Así se indica por la letra d) del artículo 39.2 del RR.

b) Cuando el interesado no pudiese llegar a aportar ni siquiera alguna de las garantías diferentes de las que originan la suspensión automática, siempre que haya acreditado los perjuicios de imposible o difícil reparación que pudieran derivarse de la suspensión. Del mismo modo, se concederá cuando el órgano encargado de resolver el recurso apreciase que se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho al dictarse el acto recurrido, y no se hubiese iniciado la vía de apremio.

4.2.2 De la solicitud de la suspensión.

La regulación de esta materia se encuentra en el artículo 40 del Reglamento 520/2005, el cual establece, en esencia que la solicitud de la suspensión en vía económico-administrativa podrá realizarse al interponer la correspondiente reclamación o en un momento posterior, ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, el cual la remitirá al órgano competente para resolver. Sobre ello hay que atender a dos matizaciones establecidas en el Reglamento:

- Lo señalado anteriormente únicamente deberá realizarse si, en el sentido de lo establecido anteriormente, la suspensión en el recurso de reposición no produjese efectos en vía económico-administrativa.
- El deber de remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar, en caso de que nos encontremos ante uno de los supuestos del artículo 46 de este Reglamento.

A este respecto, la suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Sobre la constitución de la garantía, válidamente en atención a lo estudiado en el punto 4, el tratamiento procesal que regula esta materia continua, indicando en el artículo 45 del citado Reglamento que esta deberá constituirse en el plazo de dos meses contados a partir del día

siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formación.

La garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión. Y en el supuesto de que no se hubiese formalizado en el plazo señalado, habrá de atenderse al momento en que esta fue presentada a efectos de determinar las consecuencias que se derivaran:

En el supuesto de que la suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, el periodo ejecutivo se iniciará el día siguiente al de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

En este supuesto procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta el último día del plazo para la formalización de la garantía, sin perjuicio de los que se devenguen con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Por otro lado, Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad.

4.2.3 De la suspensión por el tribunal económico-administrativo.

Bajo el título que nos sirve de referencia, el 46 del citado Reglamento trata aquellos supuestos en que, bajo el fundamento de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, la solicitud de la suspensión de la suspensión se haya efectuado con dispensa total o parcial de garantías. Y por otro lado, cuando la petición de suspensión se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

En primer cabe señalar que, el tribunal económico- administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión.

A este respecto, indicar que, en caso de que la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última, previa aportación de la documentación que reglamentariamente se establece, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. En sentido distinto, continuará la actuación de la Administración, en caso de que la deuda se encontrara en sentido ejecutivo, y ello sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

El Reglamento contempla la posibilidad de que el contenido de la solicitud deba subsanarse. Ello procederá en atención a lo previsto en el artículo 2.2, y ello, junto con la apreciación del tribunal de existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho, determinará su admisibilidad o inadmisibilidad a trámite, en cuyo último caso no podrá recurrirse en vía administrativa.

4.2.4 De la tramitación y resolución por el tribunal económico administrativo de la solicitud de suspensión.

Una vez admitida a trámite la solicitud, en virtud de lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento 520/2005, el órgano competente para resolver sobre su estimación o desestimación y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender, podrá solicitar al órgano competente para la recaudación del acto reclamado, informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, como la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía. Así, cuando la solicitud de suspensión sea con dispensa de garantía, la resolución estimatoria de la misma determinará la constatación de la existencia de un perjuicio de difícil o imposible reparación, tal y como se describe en los supuestos de suspensión descritos anteriormente

En este sentido, la resolución dictada deberá ser de carácter expreso y en los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo deberá especificar las garantías que deben constituirse y notificarse tanto al interesado como al órgano de recaudación competente.

En último lugar, señalar que contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

4.3 La prestación de garantías en materia de suspensión.

4.3.1 Garantías admisibles para alcanzar la suspensión automática.

4.3.1.1 Consignación en la caja de depósitos.

La primera de las garantías enumeradas en los citados preceptos de la Ley General Tributaria que regulan esta cuestión se refiere al “depósito en dinero o en valores públicos”²⁵. El interesado deberá llevar el resguardo del ingreso o certificado de inmovilización de títulos, expedido por la Caja General de Depósitos. A este respecto, indicar que la cantidad que figure en el resguardo o certificado deberá incluir el importe de la deuda cuya suspensión se solicita, más los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora correspondientes a la extensión de la garantía, de haberse devengado.

Por otro lado, según lo dispuesto por el artículo 64 de la LGT: “*los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria y, en su caso, las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas, o en alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentarias determinen*”.

En último lugar, el artículo 43 del RGR señala que la suspensión el acto administrativo se efectuará desde el momento en que la consignación se haya efectuado de acuerdo con la normativa reguladora.

4.3.1.2 Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca.

Los artículos 224.2 y 233.2 de la LGT mencionan, en segundo lugar, la prestación de aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca para obtener la suspensión automática del acto impugnado²⁶. Cabe señalar como características:

A) El aval o la fianza solidaria deberá haber sido percibida por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca. Por otro lado, deberá

²⁵ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia... op. cit.*, págs.369 y ss.

²⁶ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia... op. cit.*, págs. 372 y ss.

encontrarse autorizada para el desempeño de dicha actividad en territorio español en caso de que la entidad sea extranjera.

B) En virtud del carácter solidario, el fiador no podrá exigir que se persigan los bienes del deudor con anterioridad a la ejecución de la garantía. En éste sentido, la caución prestada por el fiador será ejecutada por la Administración con anterioridad a los bienes del deudor.

C) Se exige que se preste en los modelos oficiales aprobados por la Administración tributaria competente. En el ámbito de la AEAT, es una Resolución de la Dirección General la que los establece, junto con las condiciones generales y el procedimiento para su validación, mediante un Número de Referencia Completo (NRC). Éste consiste en un código generado informáticamente por la entidad avalista que deberá validarse por los órganos de la Administración tributaria.

4.3.1.3 Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia.

El reconocimiento de fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia como garantía necesaria para obtener la suspensión automática sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3, del artículo 212 de la LGT, se encuentra regulado en la letra c), del apartado 2º del artículo 233 de la LGT.

En este sentido, dicha fianza, se referirá a aquellos supuestos de escasa cuantía, determinándose que ésta no podrá superar la cuantía de 1.503 euros.²⁷ En tales casos, la suspensión solicitada debe concederse, sin que la Administración tributaria tenga discrecionalidad alguna en la adopción del acuerdo correspondiente.

La fianza deberá ofrecerse por dos o más personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de interesados en el procedimiento recaudatorio cuya suspensión se solicita que, con arreglo a los datos de que disponga el órgano competente para suspender, estén al corriente de sus obligaciones tributarias y presenten una situación económica que les permita asumir el pago de la deuda suspendida.

Finalmente, puede obtenerse también la suspensión del acto sin necesidad de aportar garantía alguna cuando el Tribunal que hubiera de resolver la reclamación apreciare que al dictarlo la Administración pudiera haber incurrido en un error aritmético, material o de hecho o

²⁷ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia... op. cit.*, págs.382 y ss.

cuando se tratase de actos que no tuviesen por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, y la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Asimismo se dispensa de garantía la suspensión de sanciones tributarias impugnadas, pues en ese caso la ejecución queda automáticamente suspendida en período voluntario hasta tanto sean firmes en vía administrativa.

En último lugar, cabe señalar que, al igual que en los casos de aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, basta con que dichas garantías indiquen su extensión a la vía económico-administrativa para que, en su caso, se proceda.

4.3.2 Garantías en el supuesto de suspensión acordada por órgano competente.

4.3.2.1 Consideraciones generales.

Esta modalidad se encuentra regulada en el artículo 233.3 de la LGT, tratando el supuesto en que el interesado no pueda aportar ninguna de las garantías tasadas pero sí otras que se estimen suficientes. A este respecto, indicar que, al contrario de como ocurría en la anterior normativa, no hará falta justificar el *periculum in mora*. En este sentido, la suspensión automática y la acordada por el órgano competente se situarán en un plano alternativo, pero no preferente ni excluyente.²⁸

4.3.2.2 Clases de garantías.

A grandes rasgos, cabe indicar que se admitirán cualquier tipo de garantías que no sea una de las tasadas para obtener la suspensión automática.

En la LGT encontramos un vacío de contenido respecto a esta cuestión, sin embargo, el artículo 73 y 82.1 de la LGT establecerán, por una parte, el primero de ellos indica que deberán ser garantías cuyo coste es objeto de reembolso, por su parte el segundo precepto, relativo a las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento, alude a las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias, a las prendas con o sin desplazamiento, a la fianza personal y solidaria para deudas superiores a 1.500 euros y a cualquier otra que la Administración o los

²⁸ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia... op. cit.*, págs. 386 y ss.

Tribunales estimen suficiente. Por otro lado se han establecido fórmulas de compromiso de créditos futuros.

Por último, tal y como disponen los artículos 41.3 y 47.1 del RRA se permite la que antes de que se presente la solicitud de suspensión se haya adoptado alguna medida cautelar. En este sentido, cabe indicar que el artículo 82.1 de la LGT establece la posibilidad de que la garantía establecida para el caso de fraccionamientos y fraccionamientos sea sustituida por la adopción de medidas cautelares.

4.3.3 Dispensa total o parcial de prestación de garantías.

Al margen de los supuestos hasta ahora contemplados, cabe la posibilidad de que la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo se vea efectuada por una solicitud que se encuentre en situación de dispensa total o parcial de garantías.²⁹ En este sentido, indicar que nos encontraremos ante esta modalidad de suspensión siempre que se acredite la existencia de *perjuicios de imposible o difícil reparación*. Este tipo de suspensión, deberá ser acordada por el Tribunal Económico-Administrativo.

En este contexto, el Tribunal u órgano económico-administrativo podrá solicitar a la unidad de recaudación competente un informe sobre las circunstancias económicas y jurídicas de la empresa, en aras de concretar las posibles aportaciones en concepto de garantía que pueda realizar la empresa. El órgano de recaudación, finalmente, deberá sobre la suficiencia o no de los bienes a portados y la posibilidad de que otros puedan aportarse.

Por otro lado, cabe indicar respecto a esta modalidad de suspensión que, ni la LGT, ni el Reglamento 520/2005 hacen referencia a que esta exija como requisito *sine qua non* la imposibilidad de aportarse garantía, como si sucedía cuando se trataba de aportar otras garantías distintas a las establecidas taxativamente.³⁰ En este sentido, el artículo 46 RR, en sus apartados segundo y cuarto, no establece mención que deba la existencia de dicho requisito, numerosas resoluciones judiciales han señalado que debe acreditarse la imposibilidad de prestar garantía, para la concesión de dicha suspensión. A ello, son abundantes los medios aceptados por los tribunales para considerar el presupuesto del *periculum in mora*, como balances de la empresa; certificación de bienes que se poseen, con

²⁹ CALVO VÉRGEZ.: “La constitución de garantías”, *op. cit.*, pág. 6.

³⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/2016, pág. 1.

los embargos y cargas que pesan sobre ellos; informes que acreditan la precaria situación financiera de la empresa y la paralización de la actividad de la empresa con la ejecución, con el consiguiente perjuicio social de los trabajadores y acreedores comerciales y bancarios.

4.4 Los intereses de demora por el periodo de suspensión.

La primera cuestión debe tratarse, será la contenida por el apartado 5 del artículo 224 LGT, el cual establece, en esencia, que procederá liquidación de intereses de demora por todo el periodo de suspensión cuando como consecuencia de la resolución del recurso deban ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado, y ello sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado 4 del artículo 26³¹ y el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Por otro lado, especial tratamiento recibe la cuestión referida a los intereses de demora cuando el objeto del recurso sea una sanción. En este sentido, el artículo 212.3 b) LGT señala que estos no podrán exigirse por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

De acuerdo con la interpretación aportada por Manuel Garrido Mora: *“Si la resolución del recurso fuese desestimatoria o estimatoria en parte sin que sea necesario en ejecución de la misma dictar nuevo acto de liquidación, deberá ingresarse la deuda tributaria impugnada total o parcialmente, y en lo que no resulte afectada por la estimación del recurso, se liquidará el interés de demora por todo el tiempo que dure la suspensión, es decir, desde que concluya el plazo inicial de pago de la deuda hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.”*

“el día siguiente al de presentación del recurso en el caso del recurso de reposición), sin que se incluya en el cómputo de ese plazo el período concedido para efectuar alegaciones a

Otro aspecto a tratar, será aquel en sea efectuada una nueva liquidación como consecuencia de que se haya dictado resolución que estime total o parcialmente la resolución recurrida.

³¹ Sobre este tema, vid. SANZ CLAVIJO, A.: Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT, *Quincena Fiscal*, núm. 16/2014, pág. 2 y ss; VEGA BORRERO, F.A.: “Los intereses de demora y la reiteración de actos tributarios previamente anulados, *Revista Técnica Tributaria*, núm. Extraordinario, 2011,

Según lo establecido por el artículo 26.5 LGT, los intereses de demora serán girados sobre la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo del interés de demora la que de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución, el cual encontramos, tras la reforma de la LGT, en el apartado 7 del artículo 150.³²

En este sentido, el art. 25.3 párrafo segundo del Reglamento de Revisión concreta el período de tiempo al que ha limitarse la garantía correspondiente a los intereses de demora, distinguiendo varios supuestos siempre y cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos; y así:

- a) Los intereses de demora serán los correspondientes a un mes si cubre sólo el recurso de reposición.
- b) Si la garantía extendiese sus efectos a la vía económico administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.

Considerando lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley General Tributaria, puede señalarse que en dicho precepto desemboca el criterio vertido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (Ponente Alfonso Gota Losada).

En este sentido, el Alto Tribunal señala que:

“conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2,b) de la Ley General Tributaria (letra c) en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio por el período de tiempo que media desde el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario para presentar dichas declaraciones-autoliquidaciones (art. 360 apartado 2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril y art. 111, apartado 2, de la Ley 39/1988, de 30 diciembre), hasta la fecha de la liquidación de que se trate.”

³² PARRA BAUTISTA, J.R. y CORDERO GONZÁLEZ, J.D.: Los intereses de demora en relación al plazo de duración del procedimiento, *Actualidad Legal*, 2017, en prensa, pág. 2.

En este sentido, distinguirá el tratamiento del que dispondrán los intereses de demora, en función de si la reclamación interpuesta se determina nula o estimada, ya sea total o parcialmente.

En relación al primero de ellos, la referida Sentencia señala que:

“(…) si estas liquidaciones fueran objeto de impugnación en vía administrativa o jurisdiccional y se hubiere concedido la suspensión de su ingreso, se exigirán además, sobre la deuda tributaria liquidada [cuota, más intereses de demora del artículo 58.2, b) o c) de la Ley General Tributaria y más sanciones si las hubiere], intereses de demora por todo el tiempo que dure la suspensión, si se desestimaren totalmente los recursos interpuestos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61.4 de la Ley General Tributaria.”

Respecto al segundo supuesto planteado, contempla que:

“(…) si los recursos fueren estimados en su totalidad o en parte, procederá anular la liquidación impugnada, anulación que implicará la no exigencia de intereses de demora por la suspensión, pero al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora del artículo 58.2, b) o c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones-autoliquidaciones (art.360 apartado 2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril y art. 111, apartado 2, de la Ley 39/1988, de 30 diciembre), hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación».”

El criterio marcado por la referida Sentencia se dictó para atajar la problemática que acontecía, relativa a la adecuada coexistencia entre los intereses de demora y los suspensivos, de manera que, desaparecida tal distinción en la vigente LGT, parecería que no tiene especial sentido arrastrar un criterio interpretativo acerca de la exigencia de intereses de demora nacido para solventar una hipótesis que ya no existe.

Fue en este contexto, donde despertaron opiniones contrarias, especialmente en el ámbito jurisprudencial, que solicitaban la limitación de la exigencia de los intereses de demora en circunstancias como la descrita.

En este sentido, fueron diversas resoluciones judiciales, las que vinieron a contestar el criterio fijado por la STS de 28 de noviembre de 1997, a lo cual, cabe señalar de entre ellas, la STS de 20 noviembre de 2004.

Es decir, de la manera expuesta, se procedió a la determinación del cómputo de los intereses de demora referidos a supuestos de anulación de liquidaciones relativas a tributos gestionados mediante autoliquidación, al periodo que media entre la presentación de la autoliquidación y la práctica de la liquidación luego anulada, y ello sin que el *dies ad quem* pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución anulatoria.

Una vez establecido el anterior señalamiento, cabe indicar la problemática que existía en relación a esta cuestión, y ello en virtud de diversas Sentencias del TS, de entre ellas, las cuatro de 14 de junio de 2012 (casaciones 2413/10 (RJ 2012, 8312), 6386/09 (RJ 2012, 8261), 6219/09 (RJ 2012, 8262) y 5043/09 (RJ 2012, 9734), FJ 8º, en los cuatro casos), en las cuales se determinaba que:

“(…) en el supuesto de que la misma [la autoliquidación] como consecuencia de la actividad inspectora haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración”.

De la cita anterior, la interpretación del Tribunal Supremo sobre la exigencia de los intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones y práctica de una nueva, podía plantear una contrariedad en relación a lo dispuesto por el artículo 26.5 LGT.³³

En este sentido, la cuestión requería una explicación del TS, la cual vino dada, de modo culminante, por la STS de 9 de diciembre 2013³⁴:

“Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

³³ A tales circunstancias, PARRA BAUTISTA, J.R., y CORDERO GONZÁLEZ, J.D., indican que: “la nueva interpretación del Tribunal Supremo sobre la exigencia de los intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones y práctica de una nueva, puede plantear una contrariedad en relación a lo dispuesto por el artículo 26.5 LGT y el criterio asentado por la STS de 28 de noviembre de 1997”. Cfr. “Los intereses de demora en relación al plazo de duración del procedimiento”, *op. cit.*, pág. 3.

³⁴ La reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre tal cuestión se encuentra en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 102), doctrina que es seguida en las SSTSS de 31 de marzo de 2014 (RJ 2014, 2554), y de 3 de abril de 2014 (RJ 2014, 2569).

(...) (b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este “dies ad quem” pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.”

Del análisis de lo vertido por la Sentencia citada anteriormente, la cual cabe considerar imperante del criterio establecido actualmente sobre la referida cuestión, puede concluirse que, no se da una contradicción de lo dispuesto por el artículo 26.5 LGT, sino una limitación del mismo a los supuestos de estimación parcial³⁵, por la correspondiente resolución o sentencia, en relación a la liquidación tributaria impugnada.

Respecto a la cuantía del interés, según dispone el artículo 26.6 LGT, será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en

³⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2016, pág.1. Respecto a esta cuestión, indica lo dispuesto por la STS de 10 de diciembre de 2015 (RJ 2015, 5689), dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 1450/2015, según la cual solo existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada en los supuestos en que la anulación se produce por razones sustantivas y la misma es parcial: «en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora». A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, «sin que este *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas».

un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

A lo anterior deberá exceptuarse aquellos casos en los que se haya dado aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. En ellos, el interés de demora será exigible en el supuesto de obtención de la suspensión al haberse interpuesto recurso de reposición, y se corresponderá con el interés legal del dinero.

Sobre esta cuestión se refiere el Alto Tribunal³⁶ en la la Sentencia de 9 de diciembre 2013, señalando que:

“Nada en este proceso autoriza a interpretar que esa disminución del tipo de interés, que alienta la utilización por el obligado tributario de una de aquellas garantías para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, no opera cuando lo haga el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003. Por consiguiente, el tipo del interés en tales casos será el legal del dinero por el tiempo en el que la liquidación impugnada –finalmente anulada en parte por razones de fondo- estuvo suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de caución.”

En relación a esta cuestión, el artículo 25.9 del Reglamento de Revisión señala que la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.

Por último, la competencia para resolver sobre las cuestiones relativas esta materia corresponderá al tribunal que le corresponde resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita.

³⁶ En la línea de lo dispuesto en la STS de 9 de diciembre 2013, la Sentencia de 10 de diciembre de 2015 del mismo tribunal establece que: «por la propia naturaleza de las cosas deben excluirse los intereses por el tiempo que medie entre el momento al que se retrotraen las actuaciones (normalmente el momento en que se produjo el defecto formal) y el momento en que efectivamente se produce esa retroacción (normalmente cuando se inicia la ejecución de la resolución o sentencia que anuló la liquidación), pues ese retraso es claramente imputable a la propia Administración».

5. CUESTIONES CONTROVERTIDAS.

5.1 La conversión de la admisibilidad de la solicitud de suspensión en un antejuicio de la solución del asunto principal.

Sobre esta cuestión, debemos señalar que, una vez solicitada la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación en el momento de interposición del recurso, en caso de haberse solicitado en periodo voluntario, en virtud de lo dispuesto por el artículo 25.1 c) de la LGT, la ejecución quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa.

Por otro lado, el apartado 2º del artículo 46 RR señala que: “ *Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.*”

Cabe aclarar que, de un análisis de los diferentes cauces que pueden contemplarse en la vía administrativa, supone que la cuestión impugnada podrá afectar, en cuanto a estimación o desestimación, a las resoluciones que puedan dictarse, en vía de revisión, y en su caso, por los tribunales económicos- administrativos.

En éste sentido, se plantea la problemática en cuanto a los numerosos supuestos en que la Administración considera que la desestimación del asunto principal ante el TEA justifica la inadmisión de la suspensión³⁷, lo cual determinará la extinción de la suspensión cautelar concedida, la cual desplegaba sus efectos paralizando las actuaciones administrativas tanto en cuando no se hubiese resuelto sobre ella. Y ello sobre la base de lo dispuesto por el artículo 46.4 RR, según el cual: “*El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.*” Es decir, puesto que la inadmisión a trámite pondrá fin a la vía administrativa, el posible recurso frente a la misma deberá realizarse en vía contencioso-administrativa.

³⁷ Sobre los problemas que esta fase del procedimiento plateaba, vid. GÓMEZ TABAODA, J.: “Una perspectiva constitucional de la suspensión de las liquidaciones tributarias”, *Aranzadi*, núm. 856/2013, pág.1.

En otros supuestos, la inadmisión se fundamenta en que la justificación de los motivos que determinan su admisión “no son convincentes, o son de carácter insuficiente”.

Como consecuencia de lo anterior, son numerosos los supuestos en los que la cuestión referida a la suspensión será recurrida, por lo que se abrirá como una pieza separada del principal, es decir, se abre un doble canal en el que, por una parte, se tramitará el principal en vía administrativa, al mismo tiempo que la suspensión será solicitada en vía contencioso administrativa. No obstante, cabe el razonamiento, de que, según lo señalado por el artículo 46.4 RR, plantear el recurso ante el TSJ, se realizará sin perjuicio de que procedan las actuaciones por parte de la Administración en virtud del principio de “ejecutoriedad de los actos administrativos”.

Llegados a este punto, en el presente epígrafe nos limitaremos a analizar la incongruencia del TEA en cuanto a la correcta labor de la fase por la cual se decidirá si es procedente la tramitación la suspensión. En éste sentido, la admisión a trámite de la suspensión, debe someterse a la consignación de una serie de requisitos formales en su solicitud, respecto a ello, el artículo 46.4 RR señala que esta se inadmitirá: *“cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.”*

A este respecto, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en ocasiones precedentes sobre la normativa que regula la suspensión con dispensa total o parcial de garantía, y se ha puesto de manifiesto cómo se distingue dos fases, una que versa sobre la admisión o no de la solicitud, y una posterior, perfectamente diferenciada, que debe centrarse, superada la primera, en la concesión o no de la suspensión.

Más recientemente, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 24 febrero 2016³⁸, determina que:

“(…) en tanto la valoración de que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación habrá de hacerse en el momento procedimental dispuesto para ello, respecto de la simple admisión o la inadmisión de plano, no debe valorarse la concurrencia del expresado requisito,

³⁸ Con anterioridad a la STS de 24 de febrero de 2016, cabe referir lo dispuesto por los tribunales superiores de Justicia en relación a este asunto: “advierten que la falta de prueba de los perjuicios irreparables o de la imposibilidad de prestar garantía ha de adoptarse como motivos para denegar la suspensión, pero no para decretar la inadmisión de la solicitud”. SSTSJ de Cataluña de 15 de febrero de 1999 y de 16 de febrero de 1999; así como las SSTSJ de Murcia de 10 de febrero de 1999, 19 de mayo de 1999, 14 de julio de 1999 y 13 de octubre de 1999.

sino que basta examinar si de la documentación incorporada puede derivarse "indicios" de los perjuicios. La suspensión, pero no de inadmisión del incidente."

Dicho con otras palabras, el trámite de admisión no puede decidirse por la valoración que haga el órgano de las alegaciones presentadas o de los documentos aportados, pues en tal caso está esgrimiendo los motivos previstos para denegar la suspensión como fundamento para denegar la admisión.³⁹

En virtud de los fundamentos aportados, concluimos el error existente en cierta práctica administrativa, en cuanto a la fundamentación del TEA respecto a supuestos en los que procede a inadmitir la solicitud de suspensión.

5.2 La suspensión administrativa cuando se ha solicitado la adopción de la medida cautelar en vía jurisdiccional.

Una vez resuelta la problemática referida a los eventuales errores cometidos por el TEA en cuanto a la motivación jurídica de la inadmisión de la solicitud de suspensión, tal y como ya advertíamos en el apartado anterior, es frecuente la resolución que inadmite la solicitud de suspensión sea recurrida ante el TSJ, y ello sin perjuicio de que la Administración proceda a efectuar sus actuaciones.

En éste sentido, cabe precisar, que estas afectarán al contribuyente una vez se le haya sido notificado, lo cual se realizará una vez que haya concluido el periodo voluntario de pago, el cual, según lo dispuesto por el artículo 46.4 RR ha transcurrido por el periodo de tiempo correspondiente a aquel que tuviere lugar con anterioridad a la solicitud de suspensión. A este respecto, el citado precepto señala que:

“La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.”

La problemática del presente epígrafe cabe referirla a la desconcertante situación en la que se encuentra el contribuyente que, encontrándose la cuestión principal recurrida en cauce

³⁹ Vid. LOZANO SERRANO, C.: “Inadmisión de la solicitud de suspensión si garantías en vía económico-administrativa”, *Editorial Aranzadi*, núm. 421/2000, pág. 2.

administrativo, y hallándose en disconformidad respecto a los motivos alegados para inadmitir la solicitud de suspensión, habiendo procedido correctamente según establecen los cauces legales para recurrirla, no puede evitar que se inicie el periodo ejecutivo. De forma que, a consecuencia de los *perjuicios de difícil o imposible reparación*, los cuales, según tratábamos en el apéndice anterior, son objeto de erróneos pronunciamientos, el contribuyente pueda ver gravemente afectada el contenido esencial por el cual, han tenido lugar los procesos señalados, es decir, “el principal”.

Sobre ésta cuestión, es abundante la doctrina que se pronuncia al respecto, indicando que pese a que, en caso de recurso producida su inadmisión, la pieza de la suspensión pueda tramitarse de forma separada al principal, en ningún momento puede verse difuminada la auténtica finalidad de la misma. En este sentido, el acto de la suspensión debe considerar en todo momento su naturaleza cautela, lo cual la sitúa como una vertiente de la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE. Es decir, no cabe permitir que el mencionado derecho fundamental pierda su eficacia, en sendas de complejos procedimientos, en los cuales el contribuyente haya actuado diligentemente, por medios de instrumentos esenciales.

Sobre esta cuestión traemos a colación las sentencias de 29 de abril de 2005 y 16 de marzo de 2006, que señalan lo siguiente:

“la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haberse resuelto sobre la suspensión de la ejecución solicitada, conculca los arts. 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad. (...)”.

A mayor abundamiento, también es reiterado por el Alto Tribunal, que:

“La suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos es una medida provisional establecida para garantizar la efectividad de la sentencia que en su día pueda recaer en el proceso principal, por lo que dictada ésta, como aquí ha ocurrido, es claro que el recurso carece de objeto. Así lo hemos expresado en ocasiones anteriores.”

Finalmente, una vez aclarada esta cuestión, el Tribunal Supremo, en garantía de la misma, señala, la sentencia de 19 de junio de 2008 que:

"la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el artículo 24 de la Constitución".

5.3 Mantenimiento en sede jurisdiccional de la suspensión acordada en vía administrativa.

Sobre esta cuestión, debemos aclarar en primer lugar, la independencia de los órganos jurisdiccionales para acordar la suspensión, que resultó de aplicación durante la tramitación del correspondiente recurso en vía administrativa. En este sentido, su no vinculación nos obligará a solicitarla de nuevo, en cualquier momento (incluso de manera previa a la interposición del recurso), lo que podrá realizarse ante el propio juzgado o tribunal que fuera competente para la resolución del asunto principal, a través de un incidente en que se aprecie la concurrencia de presupuestos, que podrán ser los mismo o diferentes, a aquellos a los que se apreció idoneidad en la vía administrativa. No obstante, cabe posibilidad de que se exija caución para atender a los perjuicios al interés público o de terceros.⁴⁰

Al margen de lo anterior, la solicitud de suspensión en vía jurisdiccional, en este contexto plantea diversas cuestiones. De la siguiente manera, cabe preguntarse si la procederá la ejecución del correspondiente acto administrativo, cuyo recurso en vía administrativa se ha visto desestimado, ya sea total o parcialmente, durante el tiempo que media entre la referida resolución y el futuro pronunciamiento del juzgado o tribunal sobre la nueva solicitud de suspensión.

A este respecto, los Tribunales vienen pronunciando, haciendo referencia, de forma sistemática, al tratamiento dado por, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, la que indica, en parte de su Fundamento Jurídico Tercero, que:

"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. (STC 66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez."

⁴⁰ GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Thomson Reuters - Aranzadi, 2016, pág. 2 y ss.

Por lo tanto, cabe concluir que, con independencia de lo que dispongan los textos legales y de los condicionantes a los que pretenda someterse esta suspensión cautelar, deberá otorgarse en todo caso, y entenderse por suspendida preventivamente cualquier resolución administrativa sobre la que penda un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, al menos, durante el plazo establecido para la interposición del mismo.

En sentido favorable a este criterio se reflejó el tratamiento otorgado a la cuestión por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, donde vino a darse una nueva redacción de lo que disponía el artículo 74.11 del RPREA, lo que posteriormente se incorporaría en el artículo 30.2 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

En la actualidad, la referida regulación se encuentra en el artículo 233.9 de la LGT (hasta el 12 de octubre de 2015, 233.8), en el que se viene a decir que se mantendrá la suspensión acordada en vía administrativa, estableciéndose dos condicionantes al respecto:

- La comunicación por el interesado, en plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, de la solicitud de suspensión a la Administración tributaria.
- El mantenimiento de la vigencia y eficacia de la garantía prestada en la vía administrativa hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud de suspensión.

Respecto a la primera condición, se establecen dos obligaciones a cargo del contribuyente: solicitar la suspensión en el momento de interposición del recurso y comunicarlo a la Administración tributaria.

Cabe señalar que, según dispone el artículo 129 de la LJCA, la suspensión podrá solicitarse en cualquier estado del proceso, por lo que, no será necesario que el interesado la acompañe en el momento de interposición del recurso contencioso-administrativo. No obstante, cuestión distinta será que la solicitud de la misma en un momento posterior produzca los mismos efectos que si la hubiera solicitado al interponer el recurso.

En este sentido, la LGT se refiere únicamente al supuesto de que se presente en el plazo de interposición del recurso, no necesariamente de forma coetánea a él, siendo posible la extensión de la suspensión acordada en vía administrativa a la judicial.

Pero si se presenta fuera de ese plazo, la Administración no estará obligada a mantener la suspensión. Esta es la conclusión a la que llega la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

de Baleares de 20 de febrero de 2004, en la que se enjuicia la actuación consistente en dictar una providencia de apremio, cuando aún no se había solicitado ni comunicado la intención de pedir la medida cautelar. El tribunal indica lo siguiente:

“Interpretación y conclusión –contraria a la mantenida por el actor– acorde con la lógica y el principio de seguridad jurídica, pues de entenderlo de la forma que lo hace el recurrente, sería tanto como mantener la suspensión administrativa hasta la fecha en que se dicte sentencia firme (bien por no solicitarse o por solicitarse tardíamente), lo que supondría que en vía jurisdiccional no sería necesaria la solicitud de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos, lo cual no puede aceptarse por cuanto sería contradecir incluso la interpretación literal del precepto legal.”

Por lo tanto, cabría considerar la comunicación como un requisito de carácter formal, absolutamente imprescindible para que la suspensión se mantuviese en vía judicial.⁴¹

De esta manera, el órgano competente de la ejecución, tomaría conocimiento de la suspensión antes de proceder contra el administrado, ya que una vez que haya ejecutado el acto, no tendría sentido continuar con la solicitud de suspensión en la vía contencioso-administrativa. En esta línea se pronunciado la Audiencia Nacional, entre otras, en las Sentencias de 31 de marzo y 27 de octubre de 2011.

Posteriormente, el criterio anterior fue rectificado por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 23 de marzo de 2015, en la que configuró la referida comunicación como un requisito estrictamente material, cuyo incumplimiento determinaría la imposibilidad de alegar la improcedencia de las actuaciones de recaudación en virtud de una supuesta suspensión preventiva del acto impugnado.

Tras el análisis de la primera de las condiciones indicadas, cabe tratar, en segundo lugar, la que se refiere exclusivamente al efecto expansivo de la suspensión a la vía jurisdiccional cuando la garantía aportada mantuviera su vigencia y eficacia.

En este sentido podría interpretarse la limitación de la referida extensión a las modalidades de suspensión automática y suspensión con garantía alternativas adoptadas en la vía administrativa previa, o incluso, con dispensa parcial de garantías, y ello sobre la base de

⁴¹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Mantenimiento de la suspensión en todas las instancias del procedimiento económico-administrativo y extensión de la misma al recurso contencioso-administrativo”, *Aranzadi*, núm.166/2000, pág. 1.

producirse un incumplimiento en lo relativo a su vigencia y suficiencia económica y jurídica. No obstante, respecto a la vigencia, no habrá problema alguno en base a que mientras no se haya producido a la devolución de la garantía o a su cancelación, seguirá produciendo efectos; por otro lado, respecto a la referida suficiencia, ésta [las garantías en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución] generalmente contendrá, una cláusula genérica de afección para los intereses que se devenguen por el tiempo que dure la suspensión.

Por otro lado, se contemplaría el supuesto en que la extensión de los efectos a la vía judicial, se pretendiese respecto cuando la suspensión en vía administrativa se hubiera obtenido con dispensa total de garantías o para actos sin contenido económico. En este caso, al igual que se realizó en el procedimiento anterior, el criterio sería el de la concurrencia de *-el periculum in mora-* cuya ejecución, a expensas de lo resuelto sobre el fondo del asunto, iría en contra de la tutela cautelar y preventiva, y en consecuencia, de la tutela judicial efectiva.

En cualquier caso, la suspensión preventiva que hubiera podido acordarse en vía administrativa, no condicionaría la decisión que finalmente adopte el órgano jurisdiccional con respecto a la solicitud de suspensión. En este sentido, deberá valorar, de acuerdo con lo dispuesto por la LJCA, si se cumple los requisitos necesarios para su acceso, así como los perjuicios que, la concesión de la misma, pudiera ocasionar al interés público o de terceros, en cuyo paso podrá exigirse la correspondiente caución.

5.4 Silencio administrativo y solicitud de suspensión.

En relación a esta cuestión⁴², debe diferenciarse en primer lugar, los supuestos en que el silencio administrativo en relación a la solicitud de suspensión se refiera a los supuestos de suspensión automática descritos anteriormente, de aquellos otros en los que no lo sea, en cuyo caso deba decidir el órgano competente.

En el primer supuesto indicado, ya se regulaba en el artículo 75 del derogado RPEA, que habrá de interpretarse en sentido positivo, no necesitándose resolución expresa siempre que la garantía presentada sea bastante.

En este sentido, la suspensión del acto administrativo procederá desde el momento en que esta se solicite, debiendo enviarse, por el órgano competente para resolver, la solicitud de

⁴² LUQUE MATEO.M.A.: *Las medidas cautelares en materia tributaria*, op. cit, págs. 183 y ss.

suspensión al órgano de recaudación, con la documentación complementaria, de forma inmediata a la recepción de la misma.

Cabe señalar que, en caso de haberse considerado, por el órgano competente, que la garantía prestada era imperfecta, recaería sobre sí mismo el deber de resolver sobre la solicitud de suspensión, habiendo concedido al interesado, de manera previa, un plazo de diez días para subsanar los defectos oportunos.

En segundo lugar, tal y como apuntábamos con anterioridad, encontramos aquellos supuestos en que es el órgano competente el que debe decidir sobre la solicitud de suspensión.

Debemos indicar que en estos supuestos será donde se planteará la problemática, ya que la normativa económico-administrativa no trata esta cuestión, por lo que deberemos atender a la normativa supletoria de la misma.

En este sentido, la anterior LRJPAC contemplaba en el apartado 3 del artículo 111⁴³ que: *“La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos caso no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.2, segundo párrafo, de esta ley.”*

A tal efecto, se han referido diferentes sentencias, valga por todas ellas, la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que indica en el Fundamento Jurídico segundo que:

“Segundo.- (...) La solicitud de suspensión genera siempre una cuestión incidental que debe resolverse al margen de la cuestión principal, de la que s accesoria. Por su naturaleza incidental, dicha cuestión debe ser objeto de tramitación preferente y resolución urgente pues afecta a la ejecución inmediata del acto administrativo impugnado, esto es, del importe de la deuda tributaria. Esta es la consideración jurídica que, sobre un supuesto similar también se pronunció este Tribunal por medio de Auto de fecha 22 de marzo de 1996.”

En este contexto, el Anteproyecto de la LGT estableció, en el artículo 104.3, que: *“En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora.*

⁴³ ESCUIN PALOP, V.: “La suspensión del acto en Vía Administrativa”, *op. cit*, pág. 3.

A estos efectos, todo procedimiento de aplicación de los tributos deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.”

Llegados a este punto, según el profesor LUQUE MATEO, salvo que exista un acuerdo motivado y notificado al interesado en el plazo establecido por la normativa administrativa, la solicitud de suspensión “se entenderá, no sólo admitida, sino también concedida”⁴⁴.

5.5 Prescripción y suspensión

La finalidad de la prescripción en materia tributaria consiste en el ejercicio del derecho a la determinación de la deuda o a su exigencia, sin perjuicio de los derechos que se les reconocen a los obligados para solicitar, en su caso, obtener devoluciones o el reembolso del coste de las garantías⁴⁵.

Como afirma GARCÍA ROSS, al margen de su calificación como acciones o derechos, según señalaba SAINZ DE BUJANDA, o de argumentaciones sobre si lo que realmente prescribe es la obligación tributaria y no las potestades administrativas que en principio son imprescriptibles (aunque pueda caducar su ejercicio con respecto a un caso concreto) que defiende FALCÓN Y TELLA, lo importante para nosotros en este caso van a ser los efectos, económicos o de otra índole, derivados de la extinción de la obligación tributaria⁴⁶.

De la siguiente manera, nos centraremos en la prescripción que se cita en el apartado a) del artículo 66 de la LGT –el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación-, y b) del mismo artículo –el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas-, que, como apuntaba Falcón y Tella, son dos plazos de prescripción que se proyectan sobre

⁴⁴ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010, pág. 100.

⁴⁵ GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016.

⁴⁶ *Ibidem* *

la misma obligación tributaria, que aun siendo distintos pueden correr sucesiva o paralelamente”.

En este sentido, el plazo será de cuatro años común para ambos, pero la fecha de inicio del cómputo es diferente. Respecto al primero, el plazo computará desde el día que finalice el plazo reglamentario de presentación de la declaración o autoliquidación, y en el segundo, desde el día que finalice el plazo para el pago en periodo voluntario.

A este respecto, señalar que lo afirmado en el párrafo anterior, se realizará sin perjuicio de las causas de interrupción que sean propias y exclusivas de cada uno de ellos. Cuando el procedimiento se inicie por autoliquidación, coincidirán generalmente en la fecha de inicio para su cómputo, pero una vez puesto en marcha las causas de interrupción operan de manera independiente. En los supuestos de liquidación, la determinación de la deuda tributaria resulta ser requisito necesario para exigir el pago, sin cuyo concurso no es posible, de ahí su vinculación. En este último caso, se iniciarían en momentos diferentes y se interrumpirían por causas diferentes.

Una vez realizadas las aclaraciones anteriores, en el presente epígrafe analizaremos cómo afecta, a una u otra prescripción, la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía de recurso, y fundamentalmente, en lo que a las causas de interrupción se refiere. Todo ello, sobre la base de las aportaciones de GARCÍA ROSS contenidas en su reciente obra titulada *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, publicada por la editorial Thomson Reuters - Aranzadi.

En primer lugar, diremos que la interrupción de la llamada prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación provocaría el reinicio del cómputo del plazo de los cuatro años por el concepto y ejercicio tributario al que se refieren.

Cabe señalar la importancia de la afirmación anterior, ya que, en caso de hacerse extensible a otras obligaciones conexas podría producir, asimismo, su interrupción para el mismo contribuyente por diferentes tributos o periodos, o incluso, lo que sería más grave, para otros obligados tributarios, constituyendo así un ataque frontal contra el principio de seguridad jurídica que lo informa. A este respecto, se exceptúan, según añade el artículo 68 de la LGT, en la letra a), de su apartado 2º, aquellos supuestos en los que, habiéndose dirigido inicialmente las acciones de la Administración causantes de la interrupción a la liquidación de una obligación tributaria distinta, tuvieran su causa en la incorrecta declaración del obligado.

Entre las causas de interrupción, tal y como se desprende de los epígrafes anteriores, encontramos, entre otras, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase así como las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el seno de tales procedimientos. La solicitud de la suspensión no tiene virtualidad interruptiva de esta modalidad de prescripción, ya que se trata de una cuestión incidental, que no tiende a la liquidación o reconocimiento de la deuda tributaria, sino a la ejecutividad de la liquidación.

Por otro lado, aunque fuera causa de interrupción, las consecuencias prácticas serían escasa, primero, por la necesaria celeridad en su tramitación, y segundo, por su carácter instrumental, que daría lugar a su extinción con la resolución del recurso, que ya de por sí tiene efectos interruptivos.

Con la introducción del apartado 9 en el artículo 68 de la LGT, se ha pretendido regular la extensión de los efectos por los que se entiende interrumpida la prescripción a otras obligaciones. La interposición de un recurso contra la liquidación propia de la obligación produciría la interrupción de las conexas hasta su firmeza. Que el recurso vaya acompañado de la medida cautelar de suspensión, como hemos dicho, en nada afecta a esta prescripción. Ahora bien, si no se acordó la suspensión, el acto sería plenamente ejecutivo durante la pendencia del o de los sucesivos procedimientos, con la obligación de aplicar a las otras obligaciones los criterios establecidos por la Administración en la liquidación recurrida. Si la suspensión hubiera sido concedida, hasta que no se resuelva sobre el fondo del asunto, se establece que para las obligaciones conexas podrían aplicarse los criterios manifestados por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, y no los recogidos en la liquidación recurrida en suspenso, al menos hasta que se alce la suspensión, generalmente por el dictado de una resolución o sentencia. Una vez haya devenido firme esta, y dependiendo del sentido, debiera procederse, en su caso, a la regularización de la situación tributaria.

A este respecto, no se producirán tales consecuencias para las obligaciones tributarias conexas en las que no haya identidad en la figura del contribuyente. En el referido supuesto, la interposición de una reclamación o recurso, administrativo o judicial, no impedirá que se produzca la prescripción de las obligaciones de otros contribuyentes distintos al recurrente, lo que es posible que ocurra, entre otras, en las obligaciones de practicar ingresos a cuenta y de soportarlos.

Aunque la interposición de un recurso interrumpe la prescripción para determinar la deuda tributaria, siendo irrelevante a tales efectos que se acuerde o no la suspensión, no ocurre lo

mismo con el derecho de la Administración para exigir la deuda, en el que la solicitud y posterior, tanto en vía administrativa como judicial, darían lugar en todo caso a la interrupción de esta modalidad de prescripción. A este respecto, han sido numerosos los pronunciamientos del Alto Tribunal. Baste por todos ellos, la Sentencia de 9 enero de 2014, que establece:

“Las sentencias aportadas de contratos destacan que la liquidación es ejecutiva siempre aunque no sea firme, como consecuencia de la interposición contra ella de recursos en vía administrativa o jurisdiccional. Por lo tanto es indiscutible que la simple y pura interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa o jurisdiccional contra la liquidación practicada no produce la suspensión del ingreso, si bien la Ley faculta a los contribuyentes para, con ocasión de dichas reclamaciones, solicitar y obtener la suspensión del ingreso. Si ésta no se obtiene, bien porque el contribuyente no la ha solicitado o bien porque se le ha denegado, la acción ejecutiva de cobro surge inmediatamente con todas sus consecuencias. Si, por el contrario, el contribuyente logra que se le conceda la suspensión del ingreso, este hecho produce dos efectos. El primero es que no corre la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria, efecto derivado de un acto propio del sujeto contribuyente que la ha solicitado y obtenido de su acreedor tributario. Y el segundo efecto es que esta suspensión no impide que corra la prescripción del derecho a liquidar.”

Partiendo de lo anterior, cabe indicar que la Administración estará facultada para proceder contra los bienes del deudor, salvo que se hubiera solicitado la suspensión. En este caso, hasta que no sea resuelto el recurso o reclamación en todas las instancias en las que se haya solicitado y acordado la suspensión, el plazo de cuatro años de prescripción para exigir la deuda se mantendrá en suspenso.⁴⁷ A ello también se procederá en aquellos supuestos en los que se haya solicitado la suspensión y no haya habido pronunciamiento al entenderse preventivamente concedida, pero no a aquellos en los que hubiera sido desestimada. En estos últimos, la prescripción para exigir el pago comenzará de nuevo a correr desde la fecha de la resolución denegatoria.

⁴⁷ STS de 18 de marzo de 1992, 5 de marzo de 2001 y 12 de diciembre de 2001; del TSJ de Madrid de 27 de enero y 3 de febrero de 1994 (JT 1994, 25 y 116), de 27 de enero de 2001, del TSJ de Valencia de 14 de marzo y 12 de septiembre de 1994 (JT 1994, 116 y 226), 2 de enero de 1999; junto a las resoluciones del TEAC de 2 de junio y 5 de octubre de 1994.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se fundamenta, en primer lugar, según lo vertido por el Tribunal Supremo en distintas Sentencias, destacando entre ellas, la de 20 marzo de 2015, y de 2 febrero de 2015, y por otro lado, según lo dispuesto por el artículo 68.7 de la LGT, en relación a aquellos supuestos relativos a determinar cuándo se inicia de nuevo el cómputo de los plazos en los caso en los que se hubieran interrumpido por alguna actuación de carácter jurisdiccional. A lo que se establece: *“lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa”*.

De lo anterior cabe concluir, que la prescripción que se suspende es la referida a la determinación de la deuda, pero no la de exigirla.

Por otro lado, cuando la inactividad de la Administración conlleve a la extinción de la deuda tributaria, en caso de que la obligación tributaria se encontrase suspendida, se levantará la suspensión en ese momento. Sin embargo, ello no determinará la reanudación del cómputo de la prescripción, lo cual se deberá a la falta de deuda. De la misma manera, cuando la resolución del procedimiento principal sea favorable a la pretensión de anulación del acto administrativo-tributario.

En caso de que la estimación fuere parcial, no pretendiéndose seguir recurriendo, o se presentare reclamación o recurso ulterior sin suspensión, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción para exigir la deuda.

5.6 La deducibilidad de los intereses suspensivos en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente epígrafe se analizará el criterio jurisprudencial seguido respecto a la posible deducibilidad de los intereses suspensivos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de haberse visto desestimado parcialmente, o en su totalidad, la liquidación tributaria inicialmente impugnada.

En este sentido, deberá distinguirse que intereses corresponden a los que pudieran haberse ocasionado desde la finalización del plazo de presentación de liquidación o autoliquidación, hasta la primera liquidación practicada [intereses moratorios], de aquellos que se computen desde que la referida liquidación es impugnada, solicitándose la suspensión de la ejecución, hasta que se dicte sentencia [intereses suspensivos].

Sobre esta cuestión⁴⁸, cabe señalar como punto de partida las SSTs de 24 de octubre de 1998, 28 de noviembre de 1997 y 25 de febrero de 2010, y ello por la clasificación sobre la deducibilidad de los intereses de demora llevada a cabo, que se ha mantenido hasta el presente. En dichas sentencias se afirma lo siguiente:

“En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.*
- b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.*
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública”.*

A partir de lo anterior, surge la problemática relativa a la determinación del supuesto en el que serán encajados los intereses suspensivos⁴⁹.

En este sentido, el reciente informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Inf. A/1/8/16), se ha pronunciado atribuyendo a los intereses un carácter financiero similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento. A este respecto, añade que :

“Esta similitud entre aplazamiento y suspensión obedece a que en ambos supuestos nos encontramos simplemente ante retrasos en el ingreso de un dinero que debía estar en poder de la Administración, lo que no es sino un crédito, siempre a petición del contribuyente y en su propio beneficio, en virtud del cual éste usa en su provecho un dinero que debía estar ingresado en el Tesoro Público.”

Así, mientras que en la STS y en la Resolución del TEAC, de 7 de mayo de 2015, se niega la deducibilidad fundamentalmente porque considera que se trata de “gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma”, entendemos que no ocurre lo mismo en el caso de los intereses suspensivos en el que su fundamento y origen no es en sí el incumplimiento, aunque fuera éste el origen del

⁴⁸ Vid. PARRA BAUTISTA, J.R. y CORDERO GONZÁLEZ, J.D, “La exigencia de intereses de demora en ejecución...”, *op. cit.*, pág. 8.

⁴⁹ DUÑABEITIA, I.: “La DGT mantiene el criterio respecto de la deducibilidad de los intereses de demora devengados con ocasión de la emisión de actas de inspección”, *Aranzadi*, núm. 916/2016, pág.1.

acto cuya ejecución se suspende, sino la propia suspensión o “aplazamiento” del pago de dicho importe concedido por la Administración.”

Partiendo de lo expuesto hasta ahora, cabe tratar el controvertido supuesto al que se refiere la LGT en el artículo 26.5, referido al caso de que la Sentencia o Resolución anule parcialmente la liquidación por motivos materiales.

A este respecto se pronuncia el citado informe, señalando que deberán distinguirse los intereses a los que se le atribuya la calificación de “de mora” y aquellos que se consideren “suspensivos”, y ello debido a que el contribuyente podrá deducirse estos últimos en el Impuesto sobre Sociedades.

De esta manera, se establece que, los intereses generados desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago, hasta la liquidación practicada por la Administración, no serán deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ya que serán calificados como intereses de demora, dado que derivan del incumplimiento inicial del obligado tributario.

Por otro lado, se indica que, una vez haya sido fijada la deuda, si se produce la impugnación de la misma con solicitud y concesión de la suspensión de la ejecución del acto impugnado, la cuantía de los intereses generada durante este periodo de tiempo se asemejarán a los intereses suspensivos a efectos de su deducibilidad, pudiendo procederse posteriormente a la deducción de los mismos. En cierta manera, la cuota que finalmente se confirma formaba parte de esa cuota inicialmente liquidada y, por tanto, responde a una naturaleza similar a los intereses suspensivos o a un aplazamiento.

En último lugar, cabe citar a modo de conclusión la homologación realizada por el suscitado informe de la Agencia Tributaria en relación a esta cuestión. En él se indica que:

“(…) tratándose de intereses devengados tras la impugnación de una liquidación respecto a la que se ha solicitado y obtenido la suspensión, deben producirse las mismas consecuencias, es decir, la deducibilidad de los intereses devengados tras la liquidación administrativa como consecuencia del periodo que ha durado la suspensión, ya sean estos intereses “suspensivos” (art. 66.6 RGRVA), ya sean intereses de demora de la nueva liquidación cuando haya que anular la liquidación inicial (art. 26.5 LGT y art. 66.3 RGRVA).”

6. CONCLUSIONES.

Del presente estudio realizado, extraemos las siguientes conclusiones:

PRIMERA: La figura de la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios impugnados en vía económico-administrativa tiene naturaleza cautelar. En este sentido, deberá garantizarse su correcto funcionamiento, dada la consideración de las medidas cautelares como parte consustancial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva regulada en el artículo 24 CE.

Sobre la base de las exigencias propias del mencionado derecho fundamental y de la aportación de una extensa doctrina, la normativa relativa a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios se ha visto ampliada, en aras de alcanzar la finalidad que justifica su existencia.

SEGUNDA: Los presupuestos necesarios para que pueda acordarse la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios en vía económico-administrativa son tres: el peligro en la demora, la apariencia de buen derecho y la prestación de garantía por el solicitante. Además, deberán tenerse en cuenta la ponderación de las circunstancias del caso, según la justificación ofrecida en la petición de la medida. Todo ello, sobre la base de su fundamento constitucional y su finalidad.

TERCERA: De entre los citados presupuestos, adquiere un especial interés, en el ámbito objeto de nuestro estudio, la configuración del "*periculum in mora*", que presenta naturaleza de peligro en la tardanza en dictarse resolución sobre la cuestión principal, más que peligro de infructuosidad. Su existencia justifica la finalidad de la suspensión, entendiéndose por esta, garantizar que lo resuelto sobre el fondo del asunto no se vea desvirtuado por el desarrollo del correspondiente proceso. En este contexto, en los casos de suspensión automática con garantía, se ha objetivado dicho presupuesto, entendiéndose producido de forma implícita.

CUARTA: Durante el tiempo que transcurre hasta que se resuelve la impugnación en vía administrativa, es acertado el criterio establecido por la doctrina jurisprudencial, según el cual podrá considerarse que corre el plazo de prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria.

QUINTA: La determinación del plazo para el cómputo de los intereses de demora, cuando la ejecutividad de la liquidación ha estado suspendida, ha sido una cuestión litigiosa, dado que el criterio jurisprudencial se basaba en la regulación contenida en la anterior LGT. Sin embargo, a partir del año 2012, el Tribunal Supremo cambió su doctrina, concluyendo que, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, doctrina que se ha plasmado en la nueva redacción del párrafo 5º del artículo 26 de la LGT.

SEXTA: Resaltamos, por su virtud, los criterios jurisprudenciales vertidos en relación al criterio que debe seguirse cuando la solicitud de suspensión, previamente inadmitida a trámite o desestimada en vía administrativa, se ha solicitado en vía judicial, así como el mantenimiento de la misma cuando el principal desemboque en ella. En este sentido, deben ser previstos los mecanismos necesarios para que, al margen de la modalidad de suspensión, no se desvirtúe la finalidad de la misma y el derecho a la tutela judicial efectiva que trata de garantizar. De no concederse la suspensión provisional mientras el órgano jurisdiccional resuelve, se podrían dar dos situaciones, a nuestra consideración, inadmisibles en un Estado de Derecho:

- Por un lado, se vaciaría de contenido la suspensión como medida de naturaleza cautelar a disposición del contribuyente para salvaguardar sus intereses, si en consecuencia del adecuado seguimiento de los procedimientos legales establecidos, no pudiese conservarla, o en caso de que el recurso se refiriese a obtener la admisión a trámite o estimación, ello no paralizase la ejecución por parte de la Administración.

- Por otro lado, se daría una desvinculación entre la sede judicial y la administrativa, que en este punto, resultaría del todo inícuo respecto a los derechos del afectado, ya que, en los juzgados y tribunales, en sede judicial, deben decidir de manera independiente a lo resuelto en vía administrativa.

BIBLIOGRAFÍA.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La constitución de garantías para la suspensión de la reclamación económico-administrativa”, *Aranzadi*, núm. 3413/2003.

CASAS AGUDO, D.: “Notas sobre el carácter tasado de las garantías para obtener la suspensión automática en vía económico-administrativa”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 139/2008.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “Mantenimiento de la suspensión en todas las instancias del procedimiento económico-administrativo y extensión de la misma al recurso contencioso-administrativo”, *Aranzadi*, núm.166/2000.

DUÑABEITIA, I.: “La DGT mantiene el criterio respecto de la deducibilidad de los intereses de demora devengados con ocasión de la emisión de actas de inspección”, *Aranzadi*, núm. 916/2016.

ESCUIN PALOP, V.: “La suspensión del acto en Vía Administrativa”, *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 148/2010.

FALCÓN Y TELA, R.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/2016.

- “Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT”, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2016.

GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Thomson Reuters - Aranzadi, 2016.

GÓMEZ TABAODA, J.: “Una perspectiva constitucional de la suspensión de las liquidaciones tributarias”, *Aranzadi*, núm. 856/2013.

LOZANO SERRANO, C.: “Inadmisión de la solicitud de suspensión si garantías en vía económico-administrativa”, *Aranzadi*, núm. 421/2000.

LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en materia tributaria*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Almería, 2005.

- *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010.

MARTÍN FERNANDEZ, F.J.: “La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición”, *Quincena Fiscal*, núm. 1/1997.

PARRA BAUTISTA, J.R. y CORDERO GONZÁLEZ, J.D.: “Los intereses de demora en relación al plazo de duración del procedimiento”, *Actualidad Legal*, 2017, en prensa.

PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2010.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.ANDRÉS, BAS SORIA.J., MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, 2012, <http://www.Tirantonline.com>.