

# Ejecución y suspensión de los actos tributarios locales

Pilar Galindo Morell

Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo  
del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

1. **Introducción**
2. **Marco normativo**
3. **Régimen jurídico de la revisión de los actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local**
  - 3.1. Procedimientos especiales de revisión
    - 3.1.1. Declaración de nulidad de pleno derecho.
    - 3.1.2. Declaración de lesividad de actos anulables.
    - 3.1.3. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.
    - 3.1.4. Rectificación de errores.
    - 3.1.5. Devolución de ingresos indebidos.
    - 3.1.6. Actos no susceptibles de revisión
  - 3.2. Revisión a instancia de parte: régimen general
  - 3.3. Régimen especial de los municipios de las grandes ciudades: reclamación económico-administrativa, previo en su caso el recurso de reposición de carácter potestativo
  - 3.4. Especial referencia al Impuesto de Actividades Económicas y al Impuesto de Bienes Inmuebles
  - 3.5. Suspensión parcial
4. **El régimen de la suspensión en materia sancionadora**
5. **Silencio administrativo positivo en las solicitudes de suspensión**
6. **Criterios del Tribunal Superior de Justicia en relación a las medidas cautelares tributarias en el proceso contencioso-administrativo**
7. **Breves consideraciones finales**
8. **Bibliografía**

## Resumen

El régimen jurídico de revisión de los actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local está lleno de especialidades y particularidades, resultando especialmente dificultoso no solo para las propias corporaciones locales, en la utilización del procedimiento adecuado en cada caso, y el cumplimiento de las indispensables advertencias de recursos en las notificaciones de sus respectivos actos, sino también para los administrados, pues una equivocada elección del medio de impugnación, dada la brevedad de los plazos previstos, les puede acarrear la pérdida de su derecho. La vía de reacción del administrado frente a los actos de aplicación de los tributos y demás ingresos de derecho público de las entidades locales, no solo es diferente de la aplicable a los tributos estatales, sino que también varía en función de que se trate de municipios de gran población o del resto de las entidades locales no sujetas a dicho régimen.

Palabras clave: *actos tributarios locales; ejecución; suspensión; régimen jurídico.*

## Abstract

*Legislation and regulations regarding administrative acts of local taxes are full of peculiarities. As a result, it is difficult for local governments to choose the right process in each case and to indicate the adequate administrative appeals that the citizens should use in case of disagreement with the administrative act. This difficulty also applies to citizens because the wrong choice of the administrative appeal, taking into account that the deadlines are brief, can lead to the loss of their rights.*

*The way of reacting before administrative acts of local entities regarding the management of taxes and other incomes regulated by public law are not only different in relation to federal taxes, but also varies if we are before cities of huge population and the rest of local entities that are not subject to this regime.*

Key words: *administrative acts regarding local taxes; execution; suspension; legal regime.*

## 1. Introducción

Las Administraciones Públicas tienen reconocidas por la ley una serie de privilegios, poderes y potestades que se despliegan en un haz de competencias, en uso de las cuales actúan y dictan actos administrativos que se presumen válidos, son eficaces y pueden ser ejecutados forzosamente. Dentro del conjunto de potestades, la más importante es la potestad o privilegio de la autotutela en su doble manifestación: la autotutela declarativa –posibilidad de dictar actos que se presumen válidos y eficaces– y la autotutela ejecutiva –ejecución forzosa por parte de la Administración autora de los actos si el afectado no lo hace voluntariamente–.

El privilegio de la denominada autotutela administrativa no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 CE (SSTC 22/1984, de 17 de febrero; 238/1992, de 17 de diciembre; 148/1993, de 29 de abril; 78/1996, de 20 de mayo; 199/1998, de 13 de octubre, 189/2004, de 2 de noviembre).

La ejecutividad de los actos administrativos tributarios, como manifestación del privilegio de autotutela de la Administración, puede provocar situaciones que no siempre resultan conformes a derecho. En todo caso, y como contrapunto de la prerrogativa de la autotutela administrativa, se arbitra en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de suspensión del acto administrativo.

La medida cautelar de suspensión, por su propia naturaleza, es accesoria e instrumental respecto de la pretensión principal, por lo que solo debe ser solicitada cuando sea necesaria, no constituyendo el problema la propia medida cautelar, prevista por la duración de las impugnaciones, sean administrativas, económico-administrativas o jurisdiccionales, sino esas dilaciones y retrasos, y nunca la medida cautelar que intenta paliar sus efectos. No obstante, en algunas ocasiones se producen en el ámbito local situaciones que pueden provocar indefensión al administrado, como la falta de pronunciamiento sobre la solicitud de suspensión presentada, retraso a la hora de dictar su acuerdo de admisión, o conversión de este trámite en un antejuicio sobre el fondo del asunto.

## 2. Marco normativo

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ley general tributaria (LGT). Regula en el Título V la revisión en vía administrativa.

- Real decreto núm. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA). Regula en los títulos III y IV, respectivamente, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, así como el régimen de suspensión.

- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LRJCA). Regula en los artículos 129 y siguientes las medidas cautelares, que no se limitan a la suspensión del acto recurrido, puesto que caben cuantas medidas e incluso decisiones provisionales sean necesarias para evitar la consolidación de los hechos, asegurar “la efectividad de la sentencia” (artículo 129.1) y evitar que el recurso acabe perdiendo “su finalidad legítima” (artículo 130.1). En determinadas circunstancias las medidas cautelares pueden adoptarse sin oír a la parte contraria (artículo 135) e incluso antes de haberse interpuesto el recurso (artículo 136.2).

Se parte de la base de que la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que la adopción de medidas cautelares provisionales que permitan asegurar el resultado del proceso no debe contemplarse como una excepción, sino como una facultad que el órgano judicial puede ejercitar siempre que resulte necesario.

- Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL).

- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local (LBRL), con las modificaciones introducidas por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno local (LMMGL), que ha incluido en el Título X de la misma, dedicado al régimen de organización de los municipios de gran población, el artículo 137, que dispone la obligatoria existencia en dichos municipios de un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Precepto que según la Disposición transitoria cuarta de dicha Ley no resulta aplicable al municipio de Barcelona.

## 3. Régimen jurídico de la revisión de los actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local

El régimen general de revisión de los actos administrativos tiene una significativa especialidad cuando se trata de la materia tributaria. Así resulta de la Disposición

adicional quinta de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, que dispone lo siguiente:

“1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley general tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

“En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

“2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley general tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”.

Y en el ámbito local, el régimen de la LGT no resulta sin más aplicable, puesto que la LBRL establece en sus artículos 108 a 113 reglas especiales:

El artículo 108 dispone que:

“Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta Ley”.

Por tanto, la vía de reacción del administrado frente a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y demás ingresos públicos de las entidades locales no solo es diferente de la aplicable a los tributos estatales, sino que también varía en función de que se trate de municipios de gran población sujetos al Título X de la Ley de bases de régimen local o de las demás entidades locales.

Todos los preceptos específicos han de ser puestos en relación con la legislación general tributaria. La LGT dedica su Título V a la “Revisión en vía administrativa”, disponiendo en el artículo 213.1:

“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

“a) Los procedimientos especiales de revisión.

“b) El recurso de reposición.

“c) Las reclamaciones económico-administrativas”.

Por su parte, la Disposición adicional cuarta, sobre normas relativas a las Haciendas locales, establece en su apartado 1:

“La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas locales”.

Por último, y como más adelante veremos, el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas son impuestos municipales pero de gestión compartida, ya que compete a la Administración del Estado la gestión catastral y la inspección catastral del primero y la gestión censal y la inspección del segundo, mientras que la gestión tributaria de ambos es de la competencia del Ayuntamiento de la imposición.

Por tanto, la regulación y el estudio sobre la ejecución y suspensión de los actos tributarios locales están llenos de particularidades, especialidades y excepciones, resultando especialmente dificultosos para las propias corporaciones locales tanto la aplicación del procedimiento adecuado en cada caso como el cumplimiento de las indispensables advertencias de recursos en las notificaciones de sus respectivos actos, así como para los administrados, pues la equivocada elección del medio de impugnación puede acarrearles la pérdida de su derecho, dada la brevedad de los plazos.

### 3.1. Procedimientos especiales de revisión

Como hemos señalado, en materia de revisión administrativa de los actos de naturaleza tributaria, la única especialidad que para las entidades locales prevé la LGT, posterior a la Ley de bases de régimen local –Ley 7/1985, de 2 de agosto (LBRL)–, es la recogida en la citada Disposición adicional cuarta, que se refiere al recurso de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas, por lo que el artículo 110.2 de la LBRL ha de entenderse modificado por la LGT, y, en consecuencia, todos los procedimientos de revisión son directamente aplicables a las entidades locales, con las únicas especialidades derivadas de su régimen organizativo.

### 3.1.1. Declaración de nulidad de pleno derecho

Se regula en el artículo 217 de la LGT:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

“a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

“b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

“c) Que tengan un contenido imposible.

“d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.

“e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

“f) Los actos expesos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

“g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

“2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

“a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

“b) A instancia del interesado.

“3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

“4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

“La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere.

“5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

“6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

“El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

“a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

“b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

“7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa”.

Este precepto resulta directamente aplicable al ámbito local, con la salvedad de su apartado 5º, en cuyo lugar el artículo 110.1 de la LBRL otorga la competencia para su resolución al Pleno de la corporación; y en cuanto a la preceptiva intervención del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma respectiva, debemos acudir al artículo 48 de la LBRL, que señala:

“En los asuntos en que sea preceptivo el dictamen del Consejo de Estado, la correspondiente solicitud se cursará por conducto del presidente de la Comunidad Autónoma”.

### 3.1.2. Declaración de lesividad de actos anulables

Se regula en el artículo 218 de la LGT:

“1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta Ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.

“La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

“2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

“3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.

“4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al ministro de Hacienda”.

En el ámbito local, el órgano competente para declarar la lesividad depende de la entidad local de que se trate: en las que se rigen por el Título X de la LBRL, el autor del acto revisable [art. 123.1.l), 124.4.m) y 127.1.k)]; en el resto de las entidades locales, el Pleno [art. 22.2.k) y 33.2.j)], si bien corresponde al alcalde o al presidente [art. 21.1.1) y 34.1.j)] la iniciativa para proponer la declaración cuando se trate de asuntos de la competencia de estos.

### 3.1.3. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones

Se regula en el artículo 219 de la LGT:

“1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

“La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

“2. La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

“3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

“En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

“4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

“Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

“5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa”.

Este precepto remite a su desarrollo por vía reglamentaria que tuvo lugar por el Real decreto 520/2005 (RGRVA), el cual resulta de aplicación directa al ámbito local, por la remisión que su artículo 1.2 hace al artículo 1 de la LGT.

### 3.1.4. Rectificación de errores

Se regula en el artículo 220 de la LGT:

“1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

“En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

“La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.

“2. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

“El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

“a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

“b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

“3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa”.

Su aplicación al ámbito local resulta de lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL y del artículo 137 de la LBRL.

### 3.1.5. Devolución de ingresos indebidos

Se regula en el artículo 32 de la LGT:

“1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público

con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.

“2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

“Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

“3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores”.

Su aplicación al ámbito local viene determinada por la remisión del artículo 14.1 a) del TRLRHL y de la Disposición adicional cuarta 2. de la LGT, que señala:

“Lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley será aplicable a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales”.

El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos está regulado en el artículo 221 de la LGT, y el desarrollo reglamentario a que alude dicho precepto ha sido llevado a cabo por el RGRVA en sus artículos 14 a 20, quedando derogado el Real decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, salvo sus artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la Disposición adicional tercera y el apartado 3 de la Disposición adicional quinta.

### 3.1.6. Actos no susceptibles de revisión

Se regulan en el artículo 213.3 de la LGT:

“3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas”.

En el mismo sentido, el citado artículo 14 del TRLRHL señala: “No serán revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme”.

### 3.2. Revisión a instancia de parte: régimen general

Se regula en el apartado 2 del artículo 14 del TRLRHL.

Dicho apartado señala: “Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, solo podrá interponerse el recurso de reposición que a continuación se regula”. A continuación dicho apartado regula en las letras a) a ñ), ambas inclusive, el objeto del mismo, el plazo de interposición, la legitimación, la presentación del recurso, el régimen de suspensión, la resolución y la impugnación de la resolución.

La letra i) del mismo contempla la suspensión del acto impugnado, señalando lo siguiente:

“La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses y recargos. Los actos de imposición de sanciones tributarias quedarán automáticamente suspendidos conforme a lo previsto en la Ley general tributaria.

“No obstante, y en los mismos términos que en el Estado, podrá suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras dure la sustanciación del recurso aplicando lo establecido en el Real decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y en el Real decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas...”.

Dicha letra i) remite (con una técnica harto deficiente de remisión a normas reglamentarias que han quedado derogadas) al régimen de suspensión previsto para los tributos del Estado, por lo que la remisión a las disposiciones reglamentarias a que la misma alude hay que entenderla sustituida por la remisión al Real decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, pues es esta norma reglamentaria la que deroga expresamente los reglamentos aludidos en el texto refundido.

El TRLRHL resalta 3 especialidades propias del ámbito local, a saber:

1º) La competencia para resolver la suspensión corresponde al órgano de la entidad local que dictó el acto.

2º) Las resoluciones desestimatorias de la suspensión solo serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa, pues no hay reclamación económico-administrativa a la que acudir, salvo que

se trate de municipios de gran población, como luego veremos.

3º) Cuando se interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión.

Así las cosas, la suspensión de la ejecución de los actos tributarios locales se rige por los 12 apartados del artículo 233 LGT, que regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, pues al igual que esta la reposición constituye, en el ámbito local, la vía previa y obligatoria para la impugnación en vía jurisdiccional. Y respecto de los aspectos procedimentales, la Disposición adicional primera del RGRVA señala que los órganos competentes de las entidades locales en materia de los procedimientos regulados en dicho Reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

De conformidad con el artículo 233 de la LGT, un esquema general de la regulación de la suspensión es el siguiente, teniendo en cuenta que la expresión “tribunal” ha de entenderse sustituida por “el órgano competente para la resolución del recurso”:

### 1) Principios generales, competencias e impugnación

La diferencia esencial respecto de la regulación de la suspensión en el recurso de reposición potestativo, se encuentra en la posibilidad de suspensión con garantías distintas de las típicas, e incluso de suspensión con dispensa total o parcial de garantías. La suspensión es automática sin necesidad de garantía en el caso de sanciones tributarias (artículo 233.1.II LGT), y también cuando se aprecie que, al dictar el acto, se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho (artículo 233.5 LGT). Por el contrario, la ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso (artículo 233.11 LGT).

### 2) Suspensión automática

La regla general es la suspensión automática, si se presta alguna de las garantías típicas (artículos 233.1 y 233.2 LGT) que son enumeradas en dicho apartado:

- a) depósito de dineros o valores públicos;
- b) aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución;

c) fianza personal o solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

La Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, establece los requisitos de suficiencia de determinadas garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados.

La solicitud de la suspensión, que deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido. De no acompañarse la garantía, no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos, procediéndose al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado. Por el contrario, si la solicitud adjunta una garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de la solicitud, y dicha circunstancia deberá notificarse al interesado (artículos 43.1 y 43.3 RGRVA).

### 3) Garantías alternativas

El párrafo tercero del artículo 233 dispone lo siguiente:

“Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente”.

Es este el único requisito, pues frente a la regulación anterior no es necesario que concurra, adicionalmente, la posible producción de perjuicios de difícil o imposible reparación.

Su solicitud, junto a la documentación preceptiva, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido, si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente (artículo 44.1 RGRVA).

#### 4) Dispensa de garantías

El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación (artículo 233.4 LGT).

El artículo 46.2 RGRVA regula en detalle los efectos de la presentación, según sea en periodo voluntario (suspensión cautelar del procedimiento de recaudación mientras el tribunal decida sobre la admisión o no a trámite), o en periodo ejecutivo (no impide la continuación de las actuaciones de la Administración).

#### 5) Alteración de las circunstancias

Se podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los tres supuestos previstos en el artículo 233.4.II LGT: a) Cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma; b) Cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad; o c) Cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

#### 6) Mantenimiento de la suspensión

El artículo 14.2 i), al recoger las especialidades de la suspensión en el ámbito local, señala que cuando se interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión.

#### 7) Resolución de la suspensión

La competencia para resolver la suspensión corresponde al órgano de la entidad local que dictó el acto, y la resolución desestimatoria de la misma solo será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa.

### 3.3. Régimen especial de los municipios de las grandes ciudades: reclamación económico-administrativa, previo en su caso el recurso de reposición de carácter potestativo

Este régimen especial, propio de los municipios que se rigen por el Título X de la LBRL, viene establecido en el artículo 137 de la LBRL, que dispone:

“1. Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones:

“a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal.

“b) El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.

“c) En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.

“2. La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.

“3. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo.

“4. Estará constituido por un número impar de miembros, con un mínimo de tres, designados por el Pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica, y cesarán por alguna de las siguientes causas:

“a) A petición propia.

“b) Cuando lo acuerde el Pleno con la misma mayoría que para su nombramiento.

“c) Cuando sean condenados mediante sentencia firme por delito doloso.

“d) Cuando sean sancionados mediante resolución firme por la comisión de una falta disciplinaria muy grave o grave.

“Solamente el Pleno podrá acordar la incoación y la resolución del correspondiente expediente disciplinario, que se regirá, en todos sus aspectos, por la normativa aplicable en materia de régimen disciplinario a los funcionarios del Ayuntamiento.

“5. Su funcionamiento se basará en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regulará por reglamento aprobado por el Pleno, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley general tributaria y en la normativa estatal reguladora de



las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.

“6. La reclamación regulada en el presente artículo se entiende sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos del Estado”.

La compatibilidad de este precepto con el contenido de la Disposición adicional cuarta 1. de la LGT (que solo remite a las “disposiciones reguladoras de las Haciendas locales”) se salva sin necesidad de argumentar que los preceptos de la LBRL que regulan aspectos relacionados con las Haciendas locales también son “disposiciones reguladoras de las Haciendas locales”, puesto que el último inciso de la letra ñ) del artículo 14.2 del TRLRHL recoge expresamente esta peculiaridad, al señalar lo siguiente:

“Contra la resolución del recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso, pudiendo los interesados interponer directamente recurso contencioso-administrativo, todo ello sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales”.

De la nueva reclamación económico-administrativa resultan las siguientes notas características:

1) Se trata de una verdadera reclamación económico-administrativa, y la resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa, por lo que la reclamación ante el órgano previsto en tal precepto se convierte así en un presupuesto procesal del recurso contencioso-administrativo.

2) No se regula por los artículos 226 a 249 de la LGT, sino por un Reglamento aprobado por el Pleno, el cual deberá ajustarse a lo establecido en la LGT y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, con las adaptaciones necesarias al régimen organizativo del municipio. El citado Reglamento tendrá carácter de orgánico por disponerlo así el artículo 123 de la Ley, su aprobación requerirá el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros, y dispondrá de un amplio margen para regular el funcionamiento del órgano del artículo 137 de la LBRL.

3) El recurso de reposición en esta clase de municipios tiene carácter potestativo, y el régimen de suspensión será el previsto en la LGT y en el RGRVA, y su regulación es la contenida en el artículo 224 de la LGT y artículo 25 del RGRVA.

4) El órgano encargado de su resolución no es el Tribunal Económico-Administrativo del Estado que podría

serlo por razón del territorio y de la cuantía, sino un órgano de la respectiva entidad local, que es la única competente para determinar su composición y para designar a sus componentes.

En este régimen especial se prevé la posibilidad de interponer recurso de reposición con carácter potestativo, al que se refiere el artículo 108 de la LBRL así como el párrafo tercero del artículo 137 del mismo texto legal.

La regulación del mismo será la prevista en los artículos 224 y siguientes de la LGT, si bien el régimen de la suspensión en el recurso de reposición potestativo es más severo y restrictivo incluso que el propio de las reclamaciones económico-administrativas, pues en aquel solo es posible la suspensión si se aporta alguna de las llamadas garantías típicas (depósito de dinero o valores, aval bancario o fianza personal), mientras que en las reclamaciones económico-administrativas y en el recurso de reposición preceptivo aplicable a las entidades locales que no tengan la consideración de gran población, al que, como hemos visto, le resulta aplicable el régimen de revisión de aquellas, cabe la suspensión con otras garantías e incluso sin garantía.

De esta forma, paradójicamente, se establece un régimen de suspensión más gravoso para la reposición potestativa que para las reclamaciones económico-administrativas, suponiendo incluso un retroceso frente al régimen anterior a la LGT, en que la suspensión era idéntica en todo caso. En definitiva, los reclamantes que no puedan disponer de alguna de estas garantías típicas quedarán forzados a prescindir del recurso de reposición, y habrán de acudir directamente a la reclamación económico-administrativa. Como se ha destacado doctrinalmente, solo la comodidad y el coste administrativo de gestión pueden explicar el que se prive a los contribuyentes de la posibilidad de aportar otras garantías en reposición, tratándose por tanto de otra previsión de la Ley que únicamente juega en favor de los intereses de la Administración y de ningún modo en permitir a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos.

### **3.4. Especial referencia al Impuesto de Actividades Económicas y al Impuesto de Bienes Inmuebles**

Dentro de la regulación del recurso potestativo de reposición, dispone el importante artículo 224.1.III LGT que: “Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en

ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”.

Aquí se produce una excepción a la excepción de tal regulación: ni siquiera mediante la aportación de garantía típica se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación derivada de un acto censal que se impugna en liquidación. Se trata de una materia muy polémica en la práctica, consecuencia de la llamada gestión compartida o bifronte de dos concretos impuestos locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). En ellos, como es sabido, la Administración tributaria del Estado mantiene las llamadas gestiones catastral y censal, mientras que las Administraciones locales ostentan la gestión liquidatoria, consecuencia de aquellas. Si se impugna el acto catastral (así, típicamente, la fijación del valor catastral) o censal (típicamente, la calificación de la actividad), se suscita el problema de si tal impugnación produce efectos suspensivos sobre la posibilidad de girar liquidaciones por los respectivos ayuntamientos.

La respuesta es negativa, tanto en la normativa previa a la LGT como en la contenida en este precepto. Pero ha de advertirse: primero, que llama la atención que esta cuestión se regule exclusivamente en el recurso de reposición cuando es común con las reclamaciones económico-administrativas; y segundo, que la norma establece que “por este hecho” (la impugnación) no se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello quiere decir que, no obstante la presente norma, siempre cabrá interesar y acordar la suspensión, pero esta no se registrará por la normativa específicamente tributaria de suspensiones, sino por la general contenida en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común.

Así se recoge explícitamente en el párrafo último del artículo 4.1 del Real decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, que señala que: “La interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra los actos citados no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el Tribunal Económico-Administrativo competente, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre,

de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común”. Aunque en materia de IBI las normas legales al respecto parecen, literalmente entendidas, excluir en todo caso la suspensión en casos de impugnación de valores catastrales, tal entendimiento sería manifiestamente inconstitucional, pues la doctrina del Tribunal Constitucional incluye el derecho a la tutela cautelar dentro del derecho a la tutela judicial efectiva. Ha de entenderse, por tanto, que rige el mismo criterio que en materia de IAE: por el solo hecho de la impugnación del acto catastral no se suspende el procedimiento de cobro de la liquidación, ni rige tampoco el régimen específico de suspensión tributaria, pero sí el general del artículo 111 de la Ley 30/1992.

En la práctica, este sistema produce efectos no deseables, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar estas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal.

En ese momento, sin embargo, conforme al texto del artículo 224.1.III LGT, se producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.

Las dificultades que suscita la aludida gestión compartida de IAE e IBI se trasladan incluso a la materia cautelar, tal como ha tenido ocasión de declarar el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia 6/2010, de 14 de enero de 2010 (Rollo de apelación 114/2009). Dicha sentencia se dicta en relación al auto del Juzgado que desestima la medida cautelar de suspensión, interesada por la entidad mercantil apelante, contra resolución del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona denegatoria de la suspensión en vía administrativa de liquidación por IAE.

La Sala recoge el criterio expresado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 12 de Barcelona en la sentencia de 12 de marzo de 2007:

1.º) Es necesario inclinarse por la interpretación del referido artículo 224.1.III LGT, de que la impugnación exclusiva del acto censal no comporta por sí sola la suspensión de los subsiguientes actos de liquidación, sin perjuicio del régimen aplicable en el caso de que

se impugne la liquidación, pues en una interpretación literal lo que dice el precepto es que la impugnación de un acto censal no comporta la suspensión de los sucesivos actos de liquidación, que naturalmente son actos autónomos, jurídicamente independientes y sometidos a un estatuto propio; y

2.º) Sin embargo, lo anterior no excluye que la impugnación –simultánea o sucesiva– del acto de liquidación no se haya de regir por la regla general de suspensión automática, siendo la regla general, en definitiva, la suspensión automática, pues sería incongruente que cuando se impugna únicamente la liquidación la suspensión sea obligada, pero si además se impugna el acto censal la posición del recurrente empeore, siendo adecuada, por otra parte, al principio de interpretación restrictiva de las excepciones en aquello que sea dudoso, *semper in obscuris quod minimum est sequitur*.

Del mismo artículo 224.1.III LGT ha extraído la Sala de Cataluña otras consecuencias adicionales:

1.ª) Cuando se recurre en vía contenciosa una resolución del TEAR relativa a un acto censal, no cabe acordar la suspensión del acto censal con la sola alegación de los perjuicios que puedan causar las liquidaciones que lo aplican, cuyo régimen y sede para su suspensión son distintos. Solo si se apreciaran motivos bastantes, propios de las medidas cautelares, podrá acordarse la suspensión del acto confirmatorio del de gestión censal, para apartarse así de la regla general de la no suspensión de las liquidaciones subsistentes. En ninguno de los numerosos autos dictados se ha apreciado la concurrencia de elementos que permitiera pronunciarse, siquiera fuere indiciariamente, sobre la existencia o no de *fumus boni iuris*, sobre la irrogación de perjuicios de reparación difícil por la sola confirmación del acto censal, ni sobre la ponderación de intereses.

En relación a esta cuestión, merece destacarse la sentencia núm. 1073/2010, de 18 de noviembre, en la que se señala lo siguiente:

“Es criterio reiterado de la Sala que como consecuencia de la referida gestión compartida, el conocimiento de las impugnaciones de los actos censales es privativo de los órganos económico-administrativos del Estado, con recurso contencioso-administrativo ante esta Sala (o, en su caso, ante la Audiencia Nacional si el TEARC conoce en primera instancia y el TEAC resuelve la alzada), mientras que el conocimiento de las impugnaciones de las liquidaciones y de las sanciones corresponde, una vez agotada la vía administrativa mediante

el preceptivo recurso de reposición, a los juzgados de lo contencioso-administrativo.

“El régimen de suspensión es diferente en uno y otro caso, pues el general en materia tributaria solo regirá en las impugnaciones y recursos contra las liquidaciones.

“Este criterio de la Sala lo hemos reiterado en nuestras sentencias 790/2008, de 14 de julio de 2008; 1155/2008, de 20 de noviembre de 2008; 1182/2008, de 27 de noviembre de 2008; 424/2009, de marzo de 2009; y 1230/2009, de 3 de diciembre de 2009. En tales sentencias hemos insistido en proclamar que ‘cualquiera que fuere el valor de *lege ferenda* que tuvieren los alegatos de la parte apelante (que insiste en los costes de oportunidad y procesales que se derivan de la no suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones giradas en aplicación de un acto censal impugnado en vía económico-administrativa), es lo cierto que hemos de estar al régimen legal vigente, en tanto el legislador no acierte a establecer una regulación más atinada y menos problemática de la cuestión.’

“También hemos reiterado que es incuestionable la falta de competencia material del TEARC para conocer de las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra las liquidaciones y sanciones, al pertenecer ambas a la gestión tributaria exclusiva de los municipios (resultando irrelevante que la ejerzan directamente o en virtud de la delegación prevista en el artículo 7 del TRLHL, aquí de otra entidad local como es la Diputación ex artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local). Contra los actos propios de tal gestión tributaria (sean o no consecuencia de actos de gestión censal y estén o no acumulados en unas mismas actuaciones inspectoras, que en materia censal se ejercen por delegación del Estado) no cabe acudir ante el órgano económico-administrativo estatal, sino que ha de interponerse directamente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo correspondiente, de forma que, en todo caso, esta Sala es incompetente para conocer en primera instancia de las impugnaciones de tales liquidaciones y sanciones.

“IV.- En el presente caso, el examen de las actuaciones evidencia que el recurso de reposición se interpuso contra la inclusión en la matrícula del IAE, ‘así como contra las liquidaciones del mismo impuesto y ejercicio practicadas como consecuencia de la primera’, conteniendo dicha

reposición, única y exclusivamente, alegaciones sobre los aspectos censales, sin contener absolutamente ninguna sobre los aspectos liquidatorios competencia de las entidades locales. La solicitud de la reposición interesa la anulación de la inclusión en la matrícula del IAE, 'y, en consecuencia, anule toda liquidación derivada de dicha inclusión', y anule la inclusión en el epígrafe, declarando, en todo caso, la aplicación de los coeficientes por superficie.

"De esta forma, la anulación que se pide de la liquidación se hace como simple consecuencia de la anulación de los actos censales, únicos a los que se refieren las alegaciones de la reposición. Se trata de una impugnación del todo genérica, referida a las liquidaciones practicadas como consecuencia de la inclusión de la matrícula, o a 'toda liquidación derivada de derivada de dicha inclusión'; y, en rigor, innecesaria o a manera de cláusula de estilo, porque la anulación del acto censal conlleva sin más, se hubiera pedido o no, la anulación de las liquidaciones derivadas del mismo.

"No puede entenderse, por tanto, que en la reposición haya propiamente impugnación de unas concretas liquidaciones giradas por la entidad local y, desde luego, ninguna alegación se hace relativa a la gestión tributaria o liquidadora de tal entidad local.

"La declaración de inadmisibilidad del auto apelado ha de considerarse por ello ajustada a derecho, pues al haberse impugnado en la reposición únicamente el acto censal, no se ha agotado la vía económico-administrativa previa, sin que quepa impugnar separadamente las liquidaciones consideradas genéricamente como consecuencia o derivación del acto censal, cuando no se produjo una impugnación en la reposición concreta y específica de tales liquidaciones.

"Ha de añadirse, a mayor abundamiento, que la demanda articulada en la instancia no contiene tampoco alegación alguna relativa a la gestión tributaria o liquidatoria privativa de los entes locales, por lo que tal demanda estaba condenada irremediablemente a su desestimación en todo caso, según una reiteradísima doctrina de esta Sala, de forma que pudiera haber sido posible la inadmisión del recurso ex artículo 51.2 LJCA, por haberse desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales por sentencia firme (*cf.*, entre las más recientes, nuestras sentencias 591/2006, 632/2006, 768/2006, 781/2006, 1025/2007, 790/2008, 1155/2008,

1182/2008, 424/2009, 1230/2009 y 727/2010). En tales sentencias se desestiman sistemática y unánimemente las pretensiones que instan la anulación de las liquidaciones como simple consecuencia o derivación de tener impugnados los actos censales o que únicamente se basan en cuestiones censales.

"Resulta cierto, por fin, y como ha quedado apuntado, que podrían resultar preferibles de *lege ferenda* otras soluciones legales menos problemáticas, en particular en materia de suspensión, pero por el momento hay que estar al régimen legal vigente".

2.<sup>ª</sup>) La misma solución desestimatoria de la suspensión se ha adoptado cuando la resolución del TEAR es anulatoria del acto censal y quien recurre en el proceso jurisdiccional es el Ayuntamiento o ente local afectado. Circunstancia examinada por la Sala en el recurso 474/2009.

### 3.5. Suspensión parcial

Conforme disponen los artículos 224.4 de la LGT (para la reposición) y 233.6 (para la reclamación económico-administrativa), si la impugnación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante. Se trata de una regla de elemental lógica, pero que viene desconociéndose con frecuencia en la práctica, por las dificultades de concretar lo que tales preceptos llaman la "cantidad restante".

Con este desconocimiento se produce un efecto del todo indeseable en la práctica: solo se impugna un aspecto parcial de una liquidación (por ejemplo, el derivado de un incremento del valor catastral en el IBI), pero la suspensión se acuerda y se avala respecto de su importe total, lo que es lesivo tanto para el contribuyente, que ha de avalar la totalidad, como para la Administración, que no ingresa nada.

La Sala de Cataluña viene advirtiendo de esta anomalía, por ejemplo en la sentencia 490/2010, de 13 de mayo de 2010, en la que se dice que como nada se alega por la Administración demandada al respecto, la suspensión ha de afectar a la totalidad de la liquidación impugnada, sin que quepa aplicar, por ello, "el esencial principio (actualmente reflejado para las vías administrativa y económico-administrativa previas en los artículos 224.4 y 233.6 LGT 58/2003) de que la suspensión solo puede referirse a la parte de

la deuda tributaria controvertida, sin extenderse nunca a la parte no litigiosa, que habrá de ingresarse en todo caso. Las eventuales dificultades prácticas que pueden derivarse de este principio en modo alguno deben propiciar una suspensión total de una deuda tributaria cuando solo es impugnada o controvertida la misma en parte, por más que no siempre se respete tal principio y tengan lugar suspensiones indiscriminadas de la integridad de deudas tributarias solo impugnadas parcialmente. En suma, nunca cabrá extender la suspensión a aquel importe que en la hipótesis de estimación completa del recurso igualmente habría de ingresarse por el recurrente. Ello no impide que, en su caso, se pueda aplicar el principio *rebus sic stantibus* plasmado en el artículo 132.1 LJCA, de forma que si cambian las circunstancias y resulta del proceso que solo se impugna una parte de la liquidación por IBI, la suspensión (y la garantía) hayan de ceñirse a tal parte, con ingreso del resto, pues tal circunstancia de constatación de una impugnación parcial ha de encuadrarse entre las previstas en dicho artículo 132.1 y no en los avances o criterios a que se refiere el artículo 132.2 de la misma LJCA”.

Resulta de especial interés en esta cuestión la STS de 28 de enero de 1999, que ratificó un antiguo criterio de la Sala de Cataluña sobre la procedencia de la suspensión parcial de las liquidaciones tributarias, cuando las impugnadas sean susceptibles de ser contempladas en aspectos diferenciados y los presupuestos de la suspensión concurren en uno de ellos y no en los demás. Según el Tribunal Supremo, ha de entenderse viable la suspensión parcial cuando el elemento de la liquidación en discusión sea individualizable, cubriendo la garantía a aportar en este caso el importe de la liquidación derivado del elemento tributario objeto del recurso, y no pudiendo afectar la suspensión a los demás elementos no discutidos. Según se concluye, cuando la reclamación o recurso de reposición en vía administrativa no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión solo debe referirse a la diferencia que sea objeto de impugnación, e igual conclusión debe mantenerse en la vía jurisdiccional, siempre, claro está, que se conozca la cuantía de tal diferencia, bien entendido que corresponde a la Administración o al Ayuntamiento interesado si desea oponerse a la suspensión total del débito, pero no a la parcial, determinar la cuantía concreta de la parte del débito tributario que se impugna, mediante una liquidación practicada a estos solos efectos.

#### 4. El régimen de la suspensión en materia sancionadora

El artículo 138 de la Ley 30/1992 establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa, o lo que es lo mismo y pacífico para la doctrina, no es posible instar su ejecución hasta que sea firme en vía administrativa, por tanto no es necesario garantizar la misma debido al principio constitucional de presunción de inocencia.

Dicho principio general del procedimiento administrativo común encontraba oposición por el régimen especial contenido en la materia tributaria, que exigía aval o garantía para suspender la ejecución de las sanciones tributarias como si de la ejecución de cualquier tributo o ingreso de derecho público no tributario se tratase, cuando existe una sustancial diferencia entre la ejecución de un ingreso público y la ejecución de una sanción.

Ello generó la necesidad de que en el ámbito sancionador tributario se siguieran unas pautas comunes del régimen sancionador general, hasta que por el artículo 35 de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, se estableciera un régimen sustancialmente igual que para el resto de sanciones: no era posible instar la ejecución de las sanciones tributarias hasta que las sanciones fueran firmes en vía administrativa.

Pero ello dio lugar a otra problemática (ahora ya resuelta por la LGT de 2003): hasta qué momento se entendía que se producía la firmeza en vía administrativa; algo que se puede predicar, no solo de las sanciones tributarias, sino de cualquier sanción que imponga la Administración. En ese sentido, el Tribunal Supremo dictó una serie de sentencias sobre la interpretación de este aspecto, tales como las sentencias de 5 de octubre de 2004, 5 de febrero de 2004, 29 de enero de 2003, 3 de diciembre de 2002, 8 de abril de 2003 y 18 de septiembre de 2001.

En dichas sentencias se establece que la firmeza en vía administrativa no se adquiere en tanto no se haya incoado el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, no siendo posible hasta ese momento ejecutar la sanción tributaria, que queda suspendida sin aportar garantía alguna. En este sentido, los artículos 212.3, 224.1 y 233.8 de la LGT establecen la suspensión automática de la ejecución de las sanciones hasta que sean firmes en vía administrativa, y, en el caso de la

interposición de la reclamación económico-administrativa a que se refiere el precitado artículo 233, se mantiene la suspensión en vía administrativa hasta que se interponga el recurso contencioso-administrativo y se resuelva sobre la suspensión en vía jurisdiccional, siempre y cuando se comunique a la Administración tributaria que se ha interpuesto dicho recurso y se ha solicitado la suspensión (STS de 7 de marzo de 2005).

En relación a los intereses de demora por el tiempo que dure la paralización del expediente sancionador, el artículo 212.3 b) de la LGT deja zanjada la cuestión en beneficio de la tutela judicial efectiva de los administrados, al afirmar que: “No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”.

En la esfera local, el artículo 14.2 i) señala que los actos de imposición de sanciones tributarias quedarán automáticamente suspendidos conforme a lo previsto en la Ley general tributaria.

## 5. Silencio administrativo positivo en las solicitudes de suspensión

Tratándose de suspensión automática por aportación de garantía, el silencio ha de entenderse en sentido positivo, no siendo necesaria resolución expresa. La propia solicitud de suspensión determinará la suspensión desde la fecha de la presentación.

Respecto a la suspensión automática de la ejecutividad de la sanción tributaria, no procede plantearse la calificación del silencio, no siendo necesaria una declaración o resolución expresa.

Más problemas se plantean en los casos de suspensión no automática, en los que debe decidir el órgano competente. En estos casos, salvo que exista un acuerdo motivado y notificado al interesado antes de los treinta días hábiles desde la presentación de la solicitud, esta se entenderá admitida y concedida; se trataría de un supuesto de suspensión *ope legis*, que se otorga de forma automática por el mero transcurso del plazo sin resolución expresa del órgano competente para decidir sobre la misma. Solución esta que se encuentra en la previsión contenida en el artículo 111.3 de la Ley 30/1992, al disponer 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, este no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.4, segundo párrafo, de esta Ley”.

## 6. Criterios del Tribunal Superior de Justicia en relación a las medidas cautelares tributarias en el proceso contencioso-administrativo

Para la suspensión tanto de las liquidaciones como de las sanciones tributarias, durante la tramitación del proceso jurisdiccional será imprescindible la solicitud del interesado (artículo 129.1 LJCA). Y la concesión o no de la suspensión no quedará vinculada de forma inexcusable por lo acordado en las vías administrativas previas, siendo del todo erróneas las pretensiones cautelares que así lo sostienen, con la simple cita del artículo 233.8 LGT, el cual se ciñe al mantenimiento de la suspensión hasta la adopción de la correspondiente decisión jurisdiccional, para la cual ha de estarse a lo previsto en la LJCA, y sin que exista ninguna prolongación ni automatismo respecto de lo acordado en vía económico-administrativa, de manera reiterada así se viene declarando en numerosas piezas separadas de medidas cautelares, no solo en relación a las liquidaciones sino también en relación a las sanciones, ante peticiones basadas exclusivamente en la cita del artículo 233.8 de la LGT.

En el aspecto formal, las medidas cautelares jurisdiccionales han de solicitarse con el cumplimiento de los requisitos legales contenidos en el artículo 732.1 de la Ley de enjuiciamiento civil, esto es, que la solicitud de medidas cautelares se formule con claridad y precisión, justificando cumplidamente la concurrencia de los presupuestos legalmente establecidos para su adopción. Por tanto, cuando no se ofrecen en la pretensión cautelar elementos válidos de ninguna clase para poder enjuiciar la medida cautelar promovida, como la Sala no puede suplir una omisión de tal género, tal medida ha de ser rechazada. La misma conclusión es obligada cuando la solicitud supone una disertación teórica sobre las medidas cautelares del todo genérica, sin la más mínima alusión o análisis del caso concreto. Sin embargo, pese a la preclusión que para la prueba se establece en el citado precepto de la Ley procesal civil, el TSJ de Cataluña viene estimando los recursos de súplica en que se subsanan las iniciales peticiones

erróneas o meramente genéricas, de la misma manera que el Tribunal Constitucional lo ha entendido para las solicitudes de recibimiento a prueba (SSTC 94/1992, de 11 de junio; 311/1993, de 25 de octubre, y 140/2000, de 29 mayo).

#### Doctrina jurisprudencial:

Especialmente relevantes en la materia han resultado dos sentencias del Tribunal Supremo, ambas de 6 de junio de 2008 (recursos de casación núm. 982/2007 y 1999/2007). Ha de advertirse que en los casos allí enjuiciados los intereses en conflicto se suscitan entre una corporación local y la Comunidad Autónoma correspondiente, en supuestos en que el Ayuntamiento debía satisfacer una tasa tras no haber asumido directamente la prestación del servicio de prevención de incendios a que venía obligado. La advertencia es del todo necesaria, por cuanto las corporaciones locales están exentas de la obligación de prestar cauciones y garantías (artículo 173.2 del texto refundido de la Ley de Haciendas locales).

En todo caso, el examen de tales sentencias no puede suponer, como se ha sostenido en no pocos casos, que se haya alterado el régimen general de suspensión de liquidaciones tributarias en sede procesal.

Es cierto que tales sentencias comienzan por destacar que “debe tenerse en cuenta que estamos ante una pretensión de suspensión de actos que han sido impugnados ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que el marco normativo a tener en cuenta viene determinado por la regulación que se contiene en los artículos 129 y siguientes de la Ley jurisdiccional, y no por el régimen establecido para la vía administrativa que parte de la suspensión automática mediante presentación de garantía”. La constatación es obvia e incontestable.

En tal contexto ha de situarse la afirmación relativa a la admisión anterior de trasladar el régimen de la suspensión administrativa a la jurisdiccional, estableciendo la procedencia de la suspensión del acto de gestión o ejecución tributaria recurrido en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en la vía administrativa y alegando que se le producirían perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria ante la valoración que hacía el legislador tributario de la relación entre los intereses enfrentados. Y también la afirmación de que la nueva LJCA no ofrece ninguna referencia singularizada para la materia tributaria, en relación

con la sentencia del Pleno de 7 de marzo de 2005, la cual, efectivamente, respecto de los actos sancionadores tributarios, mantiene que no hay prolongación de la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía, sino hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. La conclusión de todo ello ha de compartirse en su totalidad: “Obviamente, si ello es así tratándose de sanciones, se impone idéntica solución, en cuanto a las liquidaciones tributarias, por lo que no basta con alegar y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, debiendo estarse a los criterios que señala el artículo 130 de la Ley de la jurisdicción”.

A partir de ahí, las sentencias resuelven el caso concreto: “se solicitó la suspensión de la liquidación controvertida sin tan siquiera alegar que la ejecución podía hacer perder su finalidad legítima al recurso. Aludió la parte a la suspensión automática e incluso sin garantía por tratarse de un Ayuntamiento”. Y tal pretensión es justamente rechazada: “lo que no era suficiente en la vía judicial, ya que el presupuesto esencial de la suspensión cautelar está constituido por el *periculum in mora*, identificado con la necesidad de evitar que la dilación del proceso haga imposible o muy difícil la eficacia del eventual resultado procesal. Debe recordarse que la Ley actual, en su artículo 130.1, establece que la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso”. Además, “ante los intereses en conflicto, debe prevalecer el autonómico sobre el municipal, porque estamos ante una tasa que debe satisfacer un Ayuntamiento que no ha asumido directamente la prestación del servicio de prevención de incendios, a que venía obligado, por lo que la suspensión produciría evidentes perjuicios para la Comunidad Autónoma, al tener que asumir el coste del servicio en tanto se sustancia el proceso, debiendo significarse que la propia Sala alude a sentencias desestimatorias de las pretensiones formuladas por otros ayuntamientos, que, aunque no firmes, refuerzan, en principio, su posición”.

Esta doctrina jurisprudencial es contundente al excluir cualquier prolongación automática de la suspensión acordada en la vía administrativa previa, en virtud del principio de plenitud de la jurisdicción, ligado al de tutela judicial efectiva. Obliga, además, a afinar en la forma de formular las pretensiones cautelares jurisdiccionales.

A partir de ahí, los criterios clave que han de prevalecer, según viene haciendo de forma cotidiana el TSJ de Cataluña, tanto en las piezas de suspensión como en los recursos de apelación contra autos de los juzgados, han de ser:

1.º) La garantía de la efectividad de la sentencia, o finalidad legítima del recurso, previa valoración circunstanciada de los intereses en conflicto, conforme a las previsiones del artículo 130 LJCA y demás preceptos concordantes, sin perjuicio de otros criterios complementarios, como son la apariencia de buen derecho o la singularidad del caso concreto debatido, y

2.º) En orden al juicio de ponderación de los intereses particulares y generales, nada obsta a que el órgano judicial pueda tomar en consideración el juicio o valoración de que se haya partido en la vía administrativa o económico-administrativa, en concordancia con las restantes circunstancias concurrentes, sin que ello suponga en modo alguno un automatismo o vinculación directa en este ámbito jurisdiccional de tal decisión, por cuanto, como sostiene la STS de 12 de junio de 2000, “no cabe duda alguna que si la Administración en vía de gestión o en vía económico-administrativa ha adoptado la suspensión por haber quedado suficientemente garantizada la deuda tributaria en virtud de los preceptos acabados de citar, el mantenimiento de los mismos criterios para conservarla en la vía jurisdiccional, si la garantía apareciera extendida a esta última, será de total lógica y coherencia”.

Por ello, según el TSJ de Cataluña, la suspensión condicionada a la prestación de las correspondientes garantías, en la forma prevista en el artículo 133 LJCA, que podrá consistir en la extensión de efectos a la vía contencioso-administrativa del aval prestado ya en vía administrativa, seguirá siendo la regla general por cuanto así ha quedado objetivada, como principio general, la ponderación de los intereses en conflicto que ordena el artículo 130.1 de la misma LJCA en la propia normativa tributaria, y solo cuando existan razones bastantes para ello, cabrá apartarse de tal objetivación.

Como consecuencia de ello, el criterio general del TSJ de Cataluña, en defecto de tales razones, es la suspensión con extensión de los efectos del aval prestado en vía administrativa o económico-administrativa. La propia Abogacía del Estado admite tal conclusión cuando el aval es correcto (en particular, porque extiende sus efectos a la vía contencioso-administrativa).

Ello no quiere decir, en ningún caso, que quepa admitir automatismo alguno en la prolongación en vía

jurisdiccional de la suspensión con garantía acordada en vía administrativa ni tampoco la existencia de un pretendido derecho incondicionado a la suspensión jurisdiccional por la prestación de garantía. En particular, la cuestión se ha planteado en pleitos en que se ha invocado una afectación relevante por la suspensión en las finanzas municipales. Se han rechazado alegaciones genéricas al respecto, en especial las relativas a la patente falta de liquidez en la actualidad de las Administraciones Públicas a causa del notable descenso de los ingresos, hecho que se califica de notorio y evidente, debiendo entenderse infundado tal alegato para denegar la suspensión condicionada a la prestación de garantías, por cuanto no resulta menos notorio y evidente que las consecuencias de la actual situación económica afectan por igual, en general, a las Administraciones y a los contribuyentes, añadiendo que tal situación económica a lo que obliga, precisamente, es al mantenimiento de los criterios constantes en esta materia y no a su alteración sin ningún apoyo legal ni lógico. A la inversa, si quedara acreditada una afectación relevante a las finanzas municipales y una perturbación grave a los intereses generales habría de denegar la suspensión; así, en esta materia merecen destacar las sentencias dictadas por la sección 1ª de la Sala de Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictadas en apelación contra autos desestimatorios de medidas cautelares como las sentencias núm. 819/2010, 966/2010 y 1042/2010.

Por el contrario, habrá de acordarse la suspensión de liquidaciones tributarias, sin necesidad de garantía, en casos excepcionales, en atención a las circunstancias particulares de los mismos.

## 7. Breves consideraciones finales

1) Nunca es obligado pedir la suspensión, sino que, cuando las circunstancias de tesorería y liquidez lo permitan, lo aconsejable sería efectuar el ingreso.

2) Imposibilidad de ejecutar el acto administrativo hasta que no exista un pronunciamiento expreso sobre la medida cautelar solicitada.

3) Prohibición de conversión del trámite de admisión de la suspensión en un antejuicio sobre el fondo de la medida cautelar.

4) Sería deseable una pronta resolución por parte de las corporaciones locales de las solicitudes de



suspensión de los actos tributarios efectuadas por los administrados.

5) Silencio positivo en el supuesto de suspensiones no automáticas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 111.3 de la Ley 30/1992, según el cual: “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, este no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.4, segundo párrafo, de esta Ley”.

6) Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, siendo necesario e inexcusable el fundamento adicional en orden a la concesión o no de la suspensión.

## 8. Bibliografía

ARNAL SURIA, Salvador y GONZÁLEZ PUEYO, Jesús M.<sup>a</sup>: *Comentarios al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, 2005.

CASCAJERO SÁNCHEZ, M.<sup>a</sup> Ángeles: “La suspensión de las sanciones tributarias y la exigencia de intereses suspensivos”, *Tributos Locales*, núm. 20, julio 2002.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “La suspensión de la ejecución de las deudas tributarias en el ámbito de las Haciendas locales”, *Tributos Locales*, núm. 47, enero 2005.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, *Tributos Locales*, núm. 65, septiembre 2006.

FERNÁNDEZ MONTALVO, Rafael: “Suspensión de los actos tributarios”, *Estudios de Derecho Judicial*, 156, 2009 (Consejo General del Poder Judicial).

LUQUE MATEO, Miguel Ángel: “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos*, 2004; (1). ■