



ESTUDIOS

■ **La responsabilidad patrimonial del legislador en materia tributaria y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo tributario***

■ José Manuel Tejerizo López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UNED
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción

2. Responsabilidad patrimonial del legislador

- A. Planteamiento de la cuestión
- B. Supuestos de responsabilidad del legislador
- C. Sujetos de la acción de responsabilidad
- D. Procedimiento para exigir la responsabilidad

3. Medidas cautelares

- A. Planteamiento de la cuestión. La eficacia de los actos tributarios
- B. La adopción de medidas cautelares
- C. Discrecionalidad en la adopción de las medidas cautelares
- D. Mantenimiento de las medidas cautelares
- E. El levantamiento de las medidas cautelares

I. Introducción

Las normas jurídicas, el Derecho en suma, no son sino un conjunto de instituciones, las más de las veces convencionales y por ello contingentes, que sirven para equilibrar los distintos intereses que coexisten en una sociedad. Cuanto más desarrollada sea ésta, mayores serán las dificultades para lograr tal equilibrio, pero mejores y más sofisticados serán también los instrumentos para alcanzarlo, instrumentos que, por otro lado, solo tendrán eficacia a largo plazo si se imponen por la fuerza de la razón y no por la razón de la fuerza.

En pocos ámbitos del Derecho se observa con mayor claridad el conflicto existente entre los diversos intereses en juego que en el ordenamiento tributario. Las sociedades modernas que conocemos funcionan esencialmente porque los ciudadanos, en función de su capacidad económica, ceden parte de sus rentas y patrimonios a la colectividad para que ésta, a través de sus órganos legítimos, las eroguen, y en definitiva las repartan, con criterios de equidad y eficacia, según reza el artículo 31.2 de nuestra Constitución.

La exigencia de los tributos se fundamenta, en nuestro Derecho, en el mandato constitucional contenido en el artículo 31.1 de la Constitución, precepto que justifica incluso, según ha entendido el Tribunal Constitucional en alguna sentencia polémica, una posición privilegiada y de preeminencia en favor de la Hacienda pública en el marco de las relaciones jurídicas.

Ello no obstante, es imposible obviar que la exigencia de los tributos conlleva fatalmente la limitación de ciertos derechos de los ciudadanos, también consagrados en la Constitución, en especial los de libertad y propiedad. Esta limitación es constitucionalmente correcta, se insiste, pero no por ello deja de existir.

Si unos y otros derechos, colectivos e individuales, son tan relevantes que han merecido su incorporación al contenido esencial de nuestra Constitución, y si se trata de derechos que entran en conflicto, es evidente que se deben arbitrar fórmulas que persigan, y en la medida posible lo consigan, un equilibrio razonable entre ellos.

Estas fórmulas son, en primer término, normativas y, por tanto, es responsabilidad de quienes detentan el poder de dictar las leyes lograr que las aprobadas alcancen tan loable finalidad.

Pero incluso las mejores normas dependen, para conseguir los fines que persiguen, de su aplicación conforme a unos principios que se pueden reconducir, en último término, al de buena fe en las relaciones jurídicas. Para velar por ello, nuestra Constitución ha designado unos árbitros que son los jueces y tribunales de justicia.

* Trabajo presentado en las Jornadas de Estudio celebradas en Valladolid, durante los días 25 a 29 de octubre de 2004, organizadas por la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia.

Las líneas que siguen no son sino una reflexión, quizá un poco deslavazada, en torno a ciertas pautas por las que debe discurrir el equilibrio entre los derechos e intereses públicos y privados que acabo de mencionar; en dos campos tan llamativos como los de responsabilidad patrimonial del legislador y las medidas cautelares, ambos en la materia tributaria, cuestiones ambas que han sido examinadas por personas con mucha mayor autoridad que yo esta misma mañana.

En ambos temas la jurisprudencia (entendida en el sentido amplio de actividad de resolución de conflictos) ha logrado crear un cuerpo de doctrina apreciable, y la Administración, si bien actúa en la inmensa mayoría de las veces dentro de los márgenes legales, se comporta a veces en modo tal que incluso perjudica sus propios intereses, o mejor aún los intereses generales a los que, según el artículo 103 de la Constitución, debe servir.

Dicho esto, es necesario tener en cuenta que estamos en una mesa redonda, por lo que se impone un modo específico de intervención. Yo creo que las finalidades perseguidas por este formato se cumplen utilizando el tiempo de que dispongo para plantear una serie de problemas en torno a los asuntos que nos ocupa, con el ánimo de incitar a todos los presentes a la discusión o, como se decía en otros momentos históricos, al ordenado contraste de pareceres.

2. Responsabilidad patrimonial del legislador

A. Planteamiento de la cuestión.

Debemos precisar ante todo que vamos a prestar atención a los supuestos de responsabilidad del legislador derivados de alguna actuación jurisdiccional en materia tributaria. Aun así, parece oportuno que mencionemos algunos supuestos que deben ser excluidos de nuestro examen, en particular los siguientes:

- a) La responsabilidad de los poderes públicos frente al recurrente en un proceso que ha visto estimadas sus pretensiones. En este caso, no cabe otra cosa que cumplir la sentencia que hubiera sido dictada. Un ejemplo puede ser el del recurso de amparo que, a finales de los años 80, precedió a la declaración de inconstitucionalidad de la ley del IRPF que obligaba a los cónyuges a declarar sus rentas conjuntamente.
- b) La responsabilidad a que se refiere el artículo 139. 3 LRJAPyPAC que, como resulta conocido, dice:

Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan (sic) en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos”.

La razón por la cual este supuesto no debe incluirse entre los que nos interesa examinar estriba en que, como indica el precepto, no resulta aplicable cuando la responsabi-

lidad derive de una decisión judicial. Aquí, según indica la ley, la responsabilidad del legislador y el modo de hacerla efectiva exige una declaración en el propio acto legislativo que lesiona los intereses de los particulares.

- c) La extensión de los efectos de una sentencia a los supuestos en los que concurran elementos de identidad, a que alude el artículo 110 LJCA, salvo que la sentencia haya declarado la ilegalidad de un reglamento. En estos casos lo que procede es la declaración de responsabilidad de la Administración por parte del órgano judicial competente, a través de la vía sumaria que se establece en dicho precepto.

Así pues, en realidad nos estamos refiriendo a la trascendencia que tiene, para terceros ajenos a un proceso, la declaración de ilegitimidad de una norma por parte de los Tribunales.

B. Supuestos de responsabilidad del legislador.

En nuestra opinión, son cuatro los casos en que se puede dar esta responsabilidad:

- a) Declaración de inconstitucionalidad de una ley por parte del Tribunal Constitucional.
- b) Declaración de ilegalidad de una norma reglamentaria por parte de un órgano de la jurisdicción contencioso – administrativa.
- c) Declaración de una norma del Derecho interno como contraria a las normas de la UE, llevada a cabo por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
- d) Declaración de este mismo Tribunal declarado la tardía transposición al Derecho interno de una Directiva comunitaria.

De estos casos, el más llamativo es el primero. En algún caso, el legislador o, mejor dicho, la Administración del Estado ha asumido los costes de la declaración de inconstitucionalidad de la norma, como sucedió con los recargos municipales sobre la cuota líquida del IRPF, o con la fijación de los tipos de gravamen de las Contribuciones Territoriales por parte de los municipios. El resarcimiento alcanzó a todos los ciudadanos afectados por las normas declaradas contrarias a la Constitución, con independencia de que hubieran sido o no partes en los procesos correspondientes.

Esta doctrina es la que parece más razonable si tenemos en cuenta que, en línea de principio, la declaración de inconstitucionalidad de una norma presenta algunas peculiaridades que impiden que pueda ser considerada como una modalidad más de la derogación de las normas, porque la nulidad, al menos teóricamente, despliega una eficacia jurídica muy superior a la propia de la simple derogación (así, la nulidad afecta incluso a las situaciones pasadas, es decir tiene efectos *ex tunc*, mientras que la derogación, salvo excepciones, solo afecta a las situaciones futuras, esto es tiene efectos *ex nunc*).

Sin embargo, esta concepción, que podríamos denominar clásica, ha sido puesta en entredicho por el Tribunal Constitucional, que ha acuñado la teoría *prospectiva* de los

efectos de declaración de inconstitucionalidad. Así, en algunas ocasiones ha mantenido los efectos producidos al amparo de la Ley declarada inconstitucional, con lo que no ha llegado a producirse la nulidad radical que tradicionalmente va asociada a la declaración de inconstitucionalidad. Que recordemos, esto se ha producido al menos en dos ocasiones:

- En la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la Ley del IRPF.
- En la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de algunas normas de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

En estos casos, el TC entendió que debían considerarse como situaciones consolidadas, esto es no susceptibles de revisión por razón de la declaración de inconstitucionalidad, las que gozaran de la fuerza de cosa juzgada (art. 40.I LOTC); y además, de forma muy cuestionable, entendió que «*por exigencia del principio de seguridad jurídica*» tampoco podían invocar la sentencia, a efectos de que fueran revisadas sus situaciones, quienes hubieran satisfecho cuotas o deudas tributarias y quienes, aun no habiendo pagado, por no haber reclamado o recurrido, no se encontraran pendientes de una resolución o fallo judicial (STC 179/1994, de 16 de junio). La misma postura se ha mantenido en la STC 159/1997, de 2 de octubre, que desestimó un recurso de amparo en el que se ventilaba la aplicación de una norma que previamente el TC había declarado inconstitucional (STC 173/1996, de 31 de octubre, referida a la Tasa del juego y que hemos citado antes), y ello a pesar de que el recurrente siempre arguyó tal inconstitucionalidad. Los argumentos, con los que no podemos estar de acuerdo, puesto que son de un formalismo excesivo, se basaron en que el Tribunal contencioso ordinario aplicó una norma que en ese momento estaba vigente, y que cuando se declaró su inconstitucionalidad la decisión de aquél había alcanzado la fuerza de cosa juzgada. Los Tribunales ordinarios siguen, en general, esta doctrina [por ejemplo, la STS de 17 de marzo de 2001 (Ar. 6268)].

La doctrina científica ha puesto de relieve que esta postura, que por otra parte es flexible porque no se sigue en todos los casos, se encuentra excesivamente anclada en consideraciones de carácter económico, y no en criterios de justicia. Debería, por tanto, encontrarse un punto de equilibrio (por ejemplo, permitiendo que la responsabilidad, que será siempre económica, pudiera ser acompasada en el tiempo).

Por otra parte, esta postura contrasta con la mantenida por el TJCE que defiende el efecto *ex tunc* de las sentencias que pongan de manifiesto la infracción del ordenamiento europeo por parte de normas de Derecho interno.

C. Sujetos de la acción de responsabilidad

En principio deberían ser los órganos de donde proceden las disposiciones declaradas nulas, o a quienes les corresponde la obligación de trasponer las normas comunitarias.

No obstante, parece que se ha impuesto (y los ejemplos que hemos citado lo avalan) que la responsabilidad debería exigirse a la Administración, del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Corporaciones Locales, según la norma afectada.

En cuanto a los sujetos legitimados para la exigencia de la responsabilidad, son todos aquellos cuyos derechos legítimos hayan sido afectados. Ahora bien, en este campo se hace necesario distinguir con claridad entre los derechos legítimos y las meras expectativas. Podemos citar dos ejemplos, aunque uno no propiamente de Derecho tributario:

- a) El adelantamiento de la edad de jubilación de los funcionarios públicos, que dio lugar a una copiosísima jurisprudencia. En estos casos se entendió que no existían auténticos derechos subjetivos, sino solo expectativas.
- b) La bonificación de las emisiones de obligaciones en los casos de la acción concertada con las Compañías eléctricas. En estos casos, el tratamiento favorable se amplió hasta supuestos inicialmente no previstos, por razón del principio de confianza legítima.

D. Procedimiento para exigir la responsabilidad

Para resolver este problema, los Tribunales de Justicia han ofrecido algunas soluciones, tampoco exentas de riesgos y dificultades:

Una es la de admitir en estos casos la **devolución de ingresos indebidos**. Así se ha defendido, por ejemplo, en las SSTSJ de Galicia de 24 de julio de 1996 (JT 1044), y de 29 de febrero de 2000 (JT 492); o de Valencia de 30 de noviembre de 1998, entre otras muchas. Según estas sentencias, la declaración de inconstitucional de un tributo provoca que las cantidades ingresadas por tal concepto se conviertan en indebidas, por lo que, con los intereses de demora que corresponda, deben ser devueltas. Hay que advertir, no obstante, que el TS, en la sentencia de 17 de octubre de 1996 (Aranzadi 7276), rechazó esta posibilidad.

Lo mismo habría que decir en el caso de declaración de incompatibilidad de una norma del Derecho interno con el Derecho comunitario. La doctrina del TJCE en este particular puede ser resumida del modo siguiente:

- a) La regla general es que todos los afectados por la sentencia en cuestión podrán pedir la devolución del impuesto indebidamente satisfecho.
- b) Los plazos para exigir la devolución de los ingresos indebidos empezarán a correr desde que se adapte el Derecho interno a las exigencias del ordenamiento comunitario.
- c) Solo se admite como excepción a la exigencia de devolución de ingresos indebidos, en aras de la seguridad jurídica, aquellos supuestos en los que concurran estas dos circunstancias:

- La existencia de un grado de incertidumbre sobre la legalidad de una disposición tributaria interna en relación con el derecho comunitario, cuando tal se hubiera producido por las instituciones de la UE.
- El riesgo de repercusiones económicas graves debido a la gran cantidad de relaciones jurídicas establecidas sobre la base de una normativa considerada correcta.

Hay que insistir en el hecho de que, según el TJCE, esta última circunstancia no puede justificar *por si sola* la limitación de los efectos de una sentencia declarando una norma de Derecho interno contraria al Derecho comunitario.

Otra es la de declarar la **responsabilidad patrimonial del Estado legislador**. Así se hizo en las SSTs de 29 de febrero de 2000 (Aranzadi 2730), y de 27 de marzo de 2001. El problema estriba en que el TS ha exigido que, previamente, el interesado agotara todos los medios a su alcance para lograr la declaración de inconstitucionalidad de la ley tributaria, lo que no está a su alcance, porque, como se sabe, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad es algo que compete en exclusiva y de forma discrecional, al órgano judicial que entienda del asunto.

3. Medidas cautelares.

A. Planteamiento de la cuestión. La eficacia de los actos tributarios

La necesidad de la adopción de medidas cautelares en los procesos contencioso – tributarios está íntimamente ligada a la regla de la ejecutividad de los actos dictados por la Administración, pues de otro modo perdería buena parte de su sentido. Al respecto podemos aceptar las siguientes consideraciones:

- a) Las leyes establecen la inmediata ejecutividad de los actos administrativos (por citar únicamente un ejemplo del Derecho Tributario, baste el artículo 21 del Texto articulado del procedimiento económico-administrativo).
- b) Esta afirmación es válida incluso por lo que respecta a los actos administrativos sancionadores, si bien en este caso solo cuando alcen firmeza en la vía administrativa.

Ahora bien, la aplicación incondicional de esta regla puede lesionar derechos constitucionales (en especial el artículo 24.1 CE), por lo que parece razonable que pueda ser moderada por los Tribunales.

Es evidente que la solución final a los conflictos planteados en cada caso solo puede venir del pronunciamiento definitivo de los estos, pero es necesario arbitrar medidas provisionales, medidas que, bajo la denominación de cautelares, se regulan en los artículos 129 y siguientes de la LJCA.

Los principios que fundamentan tales medidas cautelares, según resulta conocido, son dos:

- a) La apariencia de buen derecho (*fumus bonis iuris*).
- b) La necesidad de impedir que la finalidad del recurso se frustre antes de que se alcance una decisión definitiva sobre el fondo del asunto.

Al estudiar estas medidas se ha hecho hincapié en las que se adoptan a favor de los administrados, en especial la suspensión del acto impugnado, pero está claro que la ley jurisdiccional está pensando en algo más que, lo que permite la adopción de otras muchas medidas, incluso a favor de la Administración (por ejemplo, para impedir que desaparezcan los bienes y derechos que hagan imposible en el futuro, la exigencia efectiva la deuda tributaria).

Ahora bien, es cierto que desde la perspectiva de la defensa de los derechos de la Hacienda Pública, la adopción de medidas cautelares por parte de los Tribunales de Justicia tiene mucha menos importancia:

- a) No puede olvidarse que el planteamiento de los conflictos ante la jurisdicción contenciosa está precedido necesariamente de una larga tramitación en sede administrativa, que incluye incluso una discusión sobre los asuntos planteados (ante los TEA). Durante la gestión tributaria (entendida en sentido amplio) la Hacienda Pública puede por sí misma ejecutar sus actos o adoptar medidas cautelares para que sus fines no sean frustrados.
- b) Los derechos de la Hacienda Pública gozan de unas prerrogativas que, en muchas ocasiones, hacen innecesarias las medidas cautelares (por ejemplo, la hipoteca legal).
- c) Las obligaciones tributarias pueden ser exigidas a terceras personas (sucesores o responsables).

Por tanto, en materia tributaria, cuando hablamos de medidas cautelares, en realidad estamos pensando en las que pueden adoptar los tribunales a favor de los administrados y, en especial, en la suspensión de la liquidación cuya corrección se está discutiendo.

B. La adopción de medidas cautelares.

La adopción de medidas cautelares aparece vinculada especialmente a alguno de los derechos constitucionales de los ciudadanos, en especial el de tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24.1 de la Constitución.

Parece haber un acuerdo general en la doctrina y en la jurisprudencia se han pronunciado sobre la cuestión. Sus conclusiones y nuestra opinión se puede sintetizar del modo siguiente:

- a) Deben ser consideradas inconstitucionales las normas que establezcan la ejecutividad absoluta de los actos administrativos, en nuestro caso tributarios, sin posibilidad de solicitar su suspensión.

- b) La ejecutividad de los actos administrativos está sometida, en su aplicación práctica, al enjuiciamiento de los Tribunales de Justicia.

Debemos detenernos un poco en la cuestión.

Comencemos aludiendo a un aspecto procesal. Como es sabido, la suspensión de un acto administrativo en el recurso contencioso-administrativo se plantea como un incidente que se resuelve en la pieza separada correspondiente, y no en la sustanciación del pleito principal.

Pues bien, parece plausible entender que el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva exige:

- a) Que el control judicial sobre la ejecutividad y la suspensión de los actos tributarios se efectúe en el trámite incidental correspondiente y no en el proceso principal.
- b) Que mientras ello suceda deba suspenderse la ejecutividad del acto tributario, so pena de convertir tal control judicial en papel mojado.

Esto hace necesario distinguir entre la suspensión que podríamos llamar definitiva, a la que se llega después de sustanciar el trámite incidental y otro tipo de suspensión, que se podría llamar provisional, que dura lo que el incidente procesal y que debe desembocar necesariamente en una confirmación de la suspensión, que devendría en definitiva, o en un levantamiento de tal suspensión, dando vía franca a la ejecución del acto tributario, antes evidentemente de la sustanciación del proceso principal donde se discute la corrección o incorrección del proceder de los órganos administrativos.

Es difícil no estar de acuerdo con esta postura, que es la única que garantiza efectivamente el derecho consagrado en el artículo 24.1 CE, que ha sido aceptada expresamente por la jurisprudencia.

La suspensión provisional tiene el siguiente significado y alcance:

- 1) No implican una resolución anticipada de la suspensión solicitada en el trámite incidental (lo mismo que la decisión en éste no prejuzga la sentencia definitiva).
- 2) No suponen la suspensión cautelar propiamente dicha, sino medidas que tratan de garantizar la eficacia de la decisión judicial dictada en la vía incidental. Por ello, no afectan a la suspensión del acto administrativo *"in genere"*, sino que se concretan en la fijación de ciertos actos materiales que la Administración ha de llevar a cabo o abstenerse de ejecutar.
- 3) No pueden adoptarse automáticamente por el Tribunal, sino sólo a instancia razonada de parte, con audiencia de la Administración demandada, aunque es posible adoptarlas *"inaudita parte"* si la eficacia de la medida lo exige.

C. Discrecionalidad en la adopción de las medidas cautelares

Las medidas cautelares solo se pueden adoptar a instancia de parte.

El problema se traslada entonces a determinar la discrecionalidad de que gozan los Tribunales de justicia en esta materia.

Pueden servirnos para ello la experiencia de los TEA, aceptando no obstante, que ella no puede ser trasladada *sic e simpliciter* a los Tribunales de justicia.

Las normas aprobadas, sobre el particular, a principios de la década pasada supusieron un avance considerable en la defensa de los derechos de los ciudadanos en orden a la obtención de una tutela cautelar de los mismos. Y ello en razón de una doble consideración:

- a) Se terminó con la enorme discrecionalidad que con anterioridad tenían los Tribunales económico-administrativos en esta materia, discrecionalidad que tenía una difícil justificación.
- b) Se eximió a los recurrentes de la justificación necesaria de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación si se llevaba a cabo la ejecución del acto administrativo, justificación que en muchas ocasiones resultaba también difícil o imposible.
- c) La suspensión de los actos administrativos en materia tributaria pueden concederse prestándose garantías distintas de las señaladas reglamentariamente o, incluso, sin garantía ninguna, dependiendo de las circunstancias que concurran en cada caso distinto.

Digamos pues, que los TEA están obligados a suspender las liquidaciones sin se garantizan como establece su reglamento de procedimiento (fundamentalmente a través de aval bancario solidario), y tienen una amplia discrecionalidad para conceder la suspensión en otros casos. En este último supuesto tiene gran importancia la opinión de las Dependencias de recaudación.

Es necesario determinar si estas reglas pueden ser trasladadas sin más a los Tribunales de justicia.

La primera postura es decir que no, con base en ciertos argumentos:

- a) La LJCA no limita la capacidad de decisión de los órganos judiciales, como se desprende sobre todo de lo previsto en el artículo 130. 1.
- b) Con la experiencia existente, si el legislador hubiera querido limitar la discrecionalidad de los órganos de justicia en algunos casos, por ejemplo, cuando las liquidaciones recurridas estén avaladas, lo hubiera dicho expresamente. Así opina el TSJ de Castilla y León (Valladolid).

La segunda postura es más proclive a la aceptación de una cierta autolimitación en el ámbito de decisión de los órganos judiciales. Es decir, partiendo de la discrecionalidad que las leyes establecen en la materia, parece razonable que los órganos judiciales acep-

ten, en aras de la justicia, algunas limitaciones. La argumentación puede ser expuesta de esta manera: la denegación de la suspensión se fundamenta, sobre todo, en la grave perturbación de los intereses generales que ello provocaría. Ahora bien, esta no parece que se produzca en aquellos casos en los que la Administración, que es la guardiana primera de tales intereses, ya ha aceptado que, siempre que se presten las garantías adecuadas, no existe tal perturbación.

A la misma conclusión se llega si en vez de este argumento se utiliza otro derivado de la propia relación jurídica que se discute. Si la Administración acreedora acepta que se suspenda la ejecución de su crédito, con mayor razón lo hará el Tribunal que esté conociendo de la contienda.

El ámbito de la discrecionalidad de los Tribunales se puede examinar también desde la perspectiva de las garantías exigidas. ¿en sede judicial deben ser aceptadas las prestadas en vía administrativa, o pueden ser adoptadas otras?

Desde un punto de vista teórico parece evidente que resulta más correcto lo segundo, puesto que los Tribunales no tienen por qué aceptar lo que se ha decidido en vía administrativa. Precisamente están para discutirlo todo, sin más limitaciones que las impuestas legalmente. No obstante, razones de eficacia invitan a pensar que, sin menoscabo de la independencia de criterio de los jueces, sí que resulta conveniente que las garantías prestadas en vía administrativa, se acepten en los procesos una vez que aquellas se hayan puesto a disposición del Tribunal.

Estas afirmaciones se han visto confirmadas por la jurisprudencia:

- a) El Tribunal Supremo acepta generalmente que se suspenda los actos de liquidación siempre que se presten las cauciones que en cada caso se decidan.
- b) También acepta que la suspensión obtenida en vía económico-administrativa se extienda al correspondiente recurso contencioso-administrativo, cuando se recurran las Resoluciones que desestiman las pretensiones planteadas.

D. Mantenimiento de las medidas cautelares.

Naturalmente, las medidas cautelares deben ser mantenidas durante el tiempo que dure la sustanciación del proceso en cuyo seno se hayan adoptado.

Varios problemas se pueden suscitar en estos momentos:

Uno de ellos es de la subsistencia en los recursos sucesivos. No parece existir problema al respecto, siempre que se tenga en cuenta que las vicisitudes de las medidas cautelares, como el resto de las cuestiones que corresponden a la ejecución de las sentencias y decisiones judiciales, corresponde al juez o Tribunal de primera instancia.

Otro problema, que tiene que ver con el levantamiento de las medidas cautelares, a que nos referiremos de inmediato, se refiere a la duración de los procesos. Las medidas cautelares, sobre todo si consisten en la suspensión de la liquidación con garantías

consistentes en avales solidarios, comportan unos costes. Ello sin contar los que se producirán en el montante mismo de la deuda, si se desestiman las pretensiones.

No hay cuestión si los recursos se sustancian en los plazos legales, pero es posible suscitar la cuestión de sobre quién deben caer las consecuencias de los retrasos. La nueva LGT ha limitado el importe de las prestaciones accesorias, por ejemplo los intereses de demora, al plazo que tienen los órganos administrativos (sobre todo los TEA) para resolver los asuntos de que conozcan. De este modo, no será posible exigirlos por mas tiempo de un año por cada una de las instancias, porque este es el plazo máximo reglamentariamente establecido en cada instancia.

Una regla parecida, que pretende no hacer recaer en exclusiva sobre las espaldas de los interesados los perjuicios derivados de los retrasos en la resolución de los asuntos sobre los que se discute, podría ser aceptada también en sede judicial

E. El levantamiento de las medidas cautelares

Los actos administrativos se dictan con la voluntad de ser cumplidos. Por eso, salvo el supuesto de su anulación por virtud de los recursos interpuestos contra ellos, la suspensión de su ejecutividad es solamente temporal. Llega un momento en que tal suspensión cesa.

Son varias las cuestiones que es posible suscitar en este momento.

La primera de ellas es si el **levantamiento de las medidas cautelares debe ser expreso**.

Los Tribunales de Justicia (y los TEA) no suelen comunicar de manera formal al recurrente derrotado el levantamiento de la suspensión ni los plazos que, en su caso, tiene a su alcance para hacer efectiva la cantidad suspendida. Para complicar la cuestión sucede que, salvo excepciones todavía irrelevantes, la deuda tributaria aplazada ha sido garantizada mediante aval solidario de una Entidad de crédito.

La consecuencia más grave de este modo de comportamiento es que la Administración tributaria puede iniciar sin más la vía apremio para la exigencia de la deuda frente al contribuyente inadvertido.

En ocasiones, se ha fundamentado esta postura con un argumento excesivamente formal. Se aduce que tanto en la normativa como en las notificaciones de reconocimiento de la suspensión, se advierte que ésta se mantiene durante la sustanciación de los recursos o reclamaciones económico – administrativas, por lo que al finalizar el proceso o reclamación principal ya se debe tener por notificado al interesado de tales consecuencias.

No puede admitirse esta postura que, paradójicamente, no es la que mejor defiende los intereses públicos. En efecto, no parece tener sentido, según veremos a continuación, ejecutar coactivamente una deuda que se encuentra avalada, cuando lo más sencillo sería ir contra el aval solidario prestado por una Entidad de crédito.

En mi opinión, la cuestión planteada es puramente artificial y responde a una interpretación de la normativa realizada por los órganos administrativos que resulta ser demasiado formalista. Lo cierto es que utilizando el sentido común y el principio de la buena fe en las relaciones entre la Administración y los administrados podría solucionarse fácilmente. Así, en mi opinión, debe notificarse de modo expreso el levantamiento de la suspensión y los plazos para hacer efectivo el pago de la deuda. La razón fundamental, a más del principio de buena fe aludido, se encuentra en el hecho de que el contribuyente desconoce, aunque parezca otra cosa, el período que restaría de pago en plazo voluntario porque, según se ha resaltado algunas veces, se sabe cuando se dicta una sentencia o una resolución, pero no cuando se ha notificado al interesado.

Es evidente, y esta es la segunda cuestión que debemos exponer, que la **suerte de las medidas cautelares**, en especial la suspensión de la liquidación recurrida, depende del resultado del proceso principal. De aquí se deriva que, por simplificar, es posible distinguir tres supuestos distintos:

a) Desestimación total de las pretensiones del recurrente.

Si se confirma en su totalidad el acto tributario recurrido, es necesario cumplirlo íntegramente. Se plantean varios problemas:

1. El momento de cumplimiento del acto tributario suspendido. A ello ya nos hemos referido.
2. La eficacia de la garantía, sobre todo si es un aval solidario de Entidad de crédito, si el interesado no satisface de grado la deuda tributaria.

La LGT, incluso la nueva (art. 168) dice que la garantía se hará efectiva dentro del procedimiento de apremio (literalmente "... dentro del procedimiento de apremio), si no se paga la deuda, con prioridad al embargo de bienes y derechos del deudor. La Administración tributaria interpreta este precepto en el sentido de iniciar el procedimiento de apremio, con el devengo, por tanto, del recargo correspondiente, deteniéndose en el embargo. Esta postura no resulta aceptable:

- a) En mi opinión, no se puede iniciar la vía de apremio si la deuda se encontraba garantizada mediante aval. No se entiende el empecinamiento de la Administración en exigir un aval que a la postre se revela absolutamente inútil. Por otra parte, la Administración, después de hacer énfasis en la exigencia de un aval solidario, parece desconocer el significado de la expresión que excluye por su naturaleza el beneficio de excusión. El aval se puede hacer efectivo en cualquier momento, según admite el artículo 1.831.1º del Código civil.
- b) Más aún, si el órgano de recaudación no exige el pago del avalista en el período de ingreso voluntario de la deuda, podrían pensarse que el crédito tributario se ha perjudicado en cuanto al recargo de apremio e intereses de demora del mismo período (que normalmente no están cubiertos por el aval), por lo que tal perjuicio debe recaer sobre quién incurre en negligencia, esto es la Administración. No existe un

precepto expreso en que esto se establezca, pero puede deducirse con facilidad un principio general en tal sentido de diversos preceptos del Derecho común, y así se pueden citar al respecto los artículos 1.103, 1.147 y 1.833 del Código civil, en particular los dos últimos. Es cierto que tanto el primero (extinción de la obligación por perecimiento de la cosa debida o imposibilidad de cumplimiento sin culpa de las deudores solidarios), como el segundo (responsabilidad del acreedor negligente en la excusión de bienes del deudor principal) se refieren a supuestos diferentes al ahora contemplado: obligaciones de dar cosa específica y obligaciones con fianza subsidiaria, pero la idea que late en ellos es perfectamente aplicable a nuestro caso. En definitiva, quien es descuidado o negligente en la defensa de sus intereses, que en el caso de la Administración son nada menos que los intereses generales, debe pechar con las consecuencias negativas de tal comportamiento.

Esta postura parece aceptarse en la STSJ Murcia de 6 de mayo de 1999 (JT 891).

3. Exigencia de las prestaciones accesorias, en especial el interés de demora. A ello nos hemos referido antes. Podemos reiterar la opinión de que no parecen que sean exigibles las que se hayan devengado durante el periodo de tiempo que exceda de los plazos legales establecidos para culminar el proceso, sobre todo si tenemos en cuenta que el mayor retraso se produce en el tiempo que los Tribunales tienen para dictar sentencia.

b) Estimación parcial de las pretensiones.

En los casos en que, por haberse estimado parcialmente las pretensiones de los recurrentes, deben practicarse nuevas liquidaciones, se plantean también algunos problemas. El más importante es el del devengo de intereses de demora. Ya no es posible exigir los originales porque la liquidación de la que derivan ha sido anulada. El TS (sentencia de 28 de noviembre de 1997) llega a la conclusión correcta, que es la de exigencia de intereses por el período que media entre el día en que finalizó el plazo de ingreso voluntario y el día en que se practicó la liquidación anulada; pero incurrió, en nuestra opinión, en varios errores:

- a) Distinguía (sin fundamento sólido) entre el interés de demora a que aludía el art. 58.2.c) LGT y el interés, que denominó suspensivo, mencionado en el art. 61.2 LGT
- b) Admitió que se puedan exigir intereses de demora sobre intereses y sobre sanciones.

Esta doctrina, como no podía ser menos, fue aplicada por los Tribunales de Justicia y, lo que es más importante, ha sido recogida por la nueva LGT (art. 26.5). Dicho sea de paso, el mismo celo por adoptar la doctrina del TS se podría haber seguido en otros supuestos (como en la configuración de la responsabilidad derivada de la sucesión en el ejercicio de actividades económicas).

c) Estimación total de las pretensiones del recurrente.

Si la demanda es estimada en su totalidad, provocando la anulación total del acto tributario impugnado, se plantea el problema de restaurar la situación original. Sobre el particular, la normativa después de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, establece la obligación de restituir el coste de la garantía prestada. No obstante, es deseable que el tribunal se pronuncie expresamente sobre la cuestión en la sentencia que se dicte.

Aparte de ello se pueden suscitar dos cuestiones:

1. Exigencia de intereses sobre los costes y gastos. La STS de 20 de enero de 2003 (RJ 672) ha contestado afirmativamente, lo que es plausible
- 2.. Exigencia de otros gastos y costes. Naturalmente en estos supuestos lo primero que habría que hacer es identificar y singularizar los gastos y costes; y después establecer la relación directa entre ellos y el recurso contencioso. Con estas cautelas podrían identificarse, en términos generales algunos de tales gastos y costes: tasas judiciales, honorarios de abogados y procuradores, gastos derivados de las pruebas (por ejemplo, honorarios de peritos). Los tribunales son reacios, salvo que declaren la condena en costas.

En este supuesto podría ser utilizada la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, pero también los Tribunales se ha mostrado reacios a ello, señalando que la mera estimación de las pretensiones deducidas en las demandas no es causa bastante para exigir tal responsabilidad. ■

