

The background of the cover is decorated with a mosaic of stained glass patterns in various colors including green, yellow, orange, red, and blue, separated by black lines. A solid light beige rectangle is located in the top left corner.

■ EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS

La impugnación de los tributos locales

Especial referencia a la vía
económico-administrativa

*Daniel Ortiz
Espejo*

La impugnación de los tributos locales

Especial referencia a la vía
económico-administrativa

Daniel Ortiz Espejo

© Daniel Ortiz Espejo, 2018
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Noviembre 2018

Depósito Legal: M-37416-2018

ISBN versión impresa: 978-84-7052-793-7

ISBN versión electrónica: 978-84-7052-794-4

© **WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **CEDRO** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

4. Suspensión de la ejecución tributaria

a) Planteamiento

La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso plantea —como ha señalado el profesor CALVO ORTEGA— *«la fricción entre dos principios: el interés general, que exige la efectividad de la actuación administrativa y, por tanto, la ejecutividad citada, y de otro lado, el principio de tutela judicial efectiva que pide la eliminación de obstáculos para que ésta se produzca, uno de los cuales es la prestación de determinadas garantías para la interposición del recurso. Esta tensión se ha ido inclinando históricamente, paso a paso, a favor de la protección judicial. La situación, no obstante, no es satisfactoria y nuevos planteamientos, situaciones y matices dan a esta cuestión una importancia e interés innegables»* ⁽⁵⁶⁾.

La suspensión de los actos tributarios está abocada a generar cierta tensión, pues constituye una medida provisional y cautelar que limita la posición de privilegio de la Administración de la denominada autotutela ejecutiva. Por ello, habrá que buscar un justo equilibrio, tal como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional, garantizando de un lado el derecho de los ciudadanos a una tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia (art.24 CE), pero por otro, no puede olvidarse que los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, y que una dilación en la recaudación de los tributos a causa de una demora intencionada produciría una quiebra de las arcas del Estado (art.103 CE) ⁽⁵⁷⁾.

La Administración disfruta del privilegio de ejecutividad que se proyecta a su vez, en dos vertientes: la autotutela declarativa y la ejecutiva. Las decisiones administrativas disfrutan de una presunción de legalidad pues, la Administración, no requiere una sentencia declarativa para que su cumplimiento sea necesario. Como sostiene el Prof. CAZORLA PRIETO, nos encontramos ante una prerrogativa derivada de la diferente posición jurídica en que el Derecho coloca a las partes, pues mientras que un particular que quisiera hacer efectivo un derecho del que es titular necesitaría, en primer lugar (salvo que su derecho esté incorporado a un título ejecutivo), obtener del Tribunal competente la declaración del derecho controvertido, y, en segundo lugar, acudir igualmente al Tribunal competente para que inicie el correspondiente procedimiento ejecutivo sobre el patrimonio del deudor, en cambio, la Administración pública aparece investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la autotutela de su derecho y a través de la decisión administrativa declarar por sí misma cuál es su derecho; así como después proceder a ejecutar por sus propios medios —y aun contra la voluntad de los obligados— lo que previamente ha declarado ⁽⁵⁸⁾.

(56) Cfr. R. Calvo Ortega en el «prólogo» de la obra de Martín Fernández, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 9.

(57) Vid. STC de 17 de diciembre de 1992, rec. 1445/1987 (LA LEY 2082-TC/1992).

(58) Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M^a.: *Temas de Derecho Administrativo*, Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979, págs. 226 y 227.

La suspensión en vía económico-administrativa está regulada en el artículo 233 de la Ley 58/2003 y se desarrolla detalladamente en los artículos 39 al 47 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2000 en materia de revisión en vía administrativa.

Los actos tributarios son actos administrativos, que son válidos y producen efectos desde la fecha en que se dicten, son inmediatamente ejecutivos, de forma que la regla general es que la interposición de la reclamación o recurso no suspende la ejecución del acto, al igual que se recoge en el procedimiento administrativo común ⁽⁵⁹⁾. Con la única excepción de las sanciones tributarias pues la reclamación basta para suspender la ejecución de estas en vía administrativa tributaria.

Siguiendo la estructura del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, existen cinco epígrafes dedicados a los supuestos de suspensión, las reglas generales aplicables a todos los tipos de suspensión, la suspensión automática con garantías tasadas, la suspensión con prestación de otras garantías y la suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo.

La interposición de la reclamación económico-administrativa, como regla general, no suspende la ejecución del acto impugnado, como recoge el apartado 1 del citado artículo 39 del Reglamento de revisión. Esta regla general tiene dos excepciones que suponen una suspensión automática por la mera presentación de la reclamación y sin necesidad de pedir expresamente la suspensión.

La primera excepción y la más importante es que si el acto reclamado es una sanción tributaria se suspende de forma automática sin necesidad de aportar garantías. La segunda excepción se produce cuando la suspensión previamente concedida con ocasión de la interposición del recurso de reposición se mantiene tras la interposición de la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria o estimatoria en parte del recurso de reposición.

La suspensión puede solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa, o en un momento posterior, mediante un escrito independiente ante el mismo órgano que dictó el acto objeto de reclamación. La resolución sobre la concesión o no de la suspensión se distribuye entre distintos órganos, de tal manera que los órganos de recaudación mantienen la competencia para resolver la solicitud de suspensión en aquellos casos de suspensión automática y excepcional de garantías, y desde la entrada en vigor del RGRVA, los Tribunales Económico-Administrativos tendrán competencia para resolver los supuestos de suspensión con dispensa de garantía. Concedida la suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo. Asimismo, la suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa.

(59) Art. 117.1 de la Ley 39/2015: «La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado». Sin perjuicio de que según el apartado 2 del órgano competente para resolver el recurso pueda suspender, de oficio o a solicitud del recurrente, cuando concurren ciertas circunstancias.

Concluida la vía económico-administrativa, si se interpone recurso contencioso-administrativo, se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración Tributaria que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo⁽⁶⁰⁾. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponde en relación con la suspensión solicitada.

b) Suspensión automática con garantías tasadas

La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder. Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero y valores públicos
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que establezcan en la normativa tributaria.

La tramitación y resolución de la solicitud de suspensión automática corresponderá al órgano de recaudación con competencia sobre el acto objeto de reclamación.

En el ámbito concreto municipal los Reglamentos Orgánicos viene exigiendo las prestaciones de garantías, destaca por ejemplo el caso del Reglamento del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Logroño donde señala en su artículo 22 que no es necesaria la prestación de garantía para débitos inferiores a 600 euros.

El órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la exis-

(60) Vid. STS de 16 de marzo de 2006 rec. 7705/2000 (LA LEY 36097/2006), en relación al derecho a la persistencia de la suspensión acordada en vía económico-administrativa, señala que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial. Existiendo una obligación de resolver por parte de la Administración, su inactividad nunca puede perjudicar a la reclamante que ejercita el derecho a solicitar la suspensión sin obtener una respuesta en Derecho por parte de la Administración. Ello conecta directamente con la idea de la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto penda la decisión de una petición de suspensión. Resulta, pues, totalmente improcedente la vía de apremio cuando está pendiente de resolución la solicitud de suspensión de ejecución de la liquidación que sirvió de base para dictarla».

tencia 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.

c) *Suspensión con prestación de otras garantías*

El Tribunal que conozca de la reclamación podrá, previa solicitud del interesado, suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, cuando el contribuyente no haya podido aportar cualquier tipo de garantía suficiente ⁽⁶¹⁾.

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, distintas a las tradicionales o más fácilmente realizables en la línea reconocida por nuestra jurisprudencia ⁽⁶²⁾, y siempre que justifique la existencia de «daños de imposible o difícil reparación ⁽⁶³⁾» (*periculum in mora*), este último requisito carece en nuestra opinión actualmente de sentido. Quizás sería deseable que el principio de *fumus boni iuris* podría erigirse como un elemento fundamental para determinar si procede la suspensión, debiendo únicamente contrastarse con la intensidad para el interés público o para terceros.

En todo caso consideramos que esta situación podría resolverse en la medida que el legislador establezca una suspensión automática de alcance general y con

(61) La resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, y Presidencia de la AEAT (BOE de 3 de enero de 2005) ha declarado que se «*considera justificada la imposibilidad de aportar las garantías establecidas para la suspensión automática cuando se aporte la siguiente documentación:*

a) *Certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido, dentro del mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud por dos entidades de crédito, y siempre que una de ellas sea aquellas con la que el contribuyente opera habitualmente.*

b) *Copia certificada del libro mayor de tesorería en el que se refleje la insuficiencia de saldo disponible para constituir un depósito en efectivo, cuando el solicitante esté obligado a llevar contabilidad.*

c) *Declaración del solicitante de no ser titular de valores públicos».*

(62) En efecto la STC 30/1994, de 27 de enero, rec. 2220/1993 (LA LEY 2469-TC/1994) entendió que era contrario al principio de tutela judicial efectiva limitar la admisión de garantías cuando se trate de discutir la legalidad de un acto o resolución, o lo que es lo mismo la enumeración no debe ser entendida de modo taxativo o *numerus clausus*, sino al contrario como *numerus apertus*.

(63) La Jurisprudencia ha venido admitiendo un concepto flexible para justificar por parte interesado el daño de imposible o difícil reparación. En esta línea, la doctrina jurisprudencial dominante ha venido entendiendo que los citados perjuicios concurren cuando pueda probarse que la situación afecte a la capacidad productiva (STSJ de Canarias de 24 de mayo, LA LEY 121839/2004) exista una difícil situación económica (ATS de 30 de noviembre de 1987), o a nivel particular se desatiendan gastos familiares (STS de 20 de marzo de 1989). No obstante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de marzo de 2005, (LA LEY 49840/2005) dictó una doctrina bastante más restrictiva al afirmar que no es suficiente con alegar que el embargo impediría al recurrente el ejercicio normal de su actividad económica en cuanto que el artículo 606.2 de la LEC establece la inembargabilidad de los instrumentos necesarios para el desempeño de su profesión.



A lo largo de esta obra se realiza un completo estudio de la revisión de los actos tributarios en el ámbito local en relación con las reclamaciones económico-administrativas. Cabe poner en valor el aporte jurisprudencial con el que cuenta la obra, así como la doctrina administrativa más relevante de los distintos Tribunales Económico-Administrativos (Municipales y del Tribunal Económico-Administrativo Central).

Se abordan, de forma sistemática, los aspectos más destacados en esta materia, aportando propuestas de mejora con relación a estos órganos y al procedimiento económico-administrativo local.

Por otra parte, La modificación de la LGT a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la LGT, así como la aprobación de las nuevas Leyes administrativas tanto la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas como la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, incorporan nuevos retos en cuanto a la necesaria telematización de los procedimientos administrativos. En esta obra se dedica también especial atención a las implicaciones derivadas de la incorporación de medios telemáticos al procedimiento económico-administrativo local.

ISBN: 978-84-7052-793-7



3652K28520



Wolters Kluwer