

## PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

El sistema español de derecho Público se asienta en el denominado "régimen administrativo", que se caracteriza por la atribución a la Administración de ciertas potestades y determinados privilegios que configuran a su favor una posición jurídica de superioridad respecto a la de los administrados.

Con carácter general, **la** presunción de legalidad de los actos administrativos -artículo 57.1º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -LRJPAC- (*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*)- **el** privilegio de autotutela declarativa y ejecutiva -artículo 56 de la LRJPAC (*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta ley*)- **y su** efecto sobre la ejecutividad inmediata de las actuaciones administrativas -artículos 94 y 111.1º de la LRJPAC-, conducen a un sistema en que la Administración, por sí misma, declara el Derecho y lo aplica sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia. Por ello, si los administrados no están de acuerdo con los actos de la Administración o dudan de su legalidad han de asumir la **carga de impugnarlos** sin que el mero recurso, en general, detenga o posponga la ejecución del acto, que sólo puede lograrse solicitando y obteniendo su suspensión de los órganos administrativos y judiciales competentes.

Esta posición de cierta preeminencia de la Administración sobre los administrados queda, en cierto modo, equilibrada por el juego de principios básicos del Estado de Derecho que consagra la Constitución Española de 1978:

- a) el de sometimiento pleno de la actuación administrativa a la ley y al derecho -artículo 103-;
- b) el de control judicial de la Administración - artículo 106-;
- c) el derecho a obtener la tutela judicial efectiva -artículo 24- y su correlato de atribuir a

los Tribunales las facultades de ejecución de sentencia -artículos 117 y 118-.

Sin embargo, pese a ese derecho a obtener la tutela judicial efectiva, los administrados que quieren discutir en los Tribunales la legalidad de la actuación administrativa se ven obligados a agotar una vía administrativa de recurso previa al contencioso, exigencia que está expresamente contemplada tanto en el artículo 213 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 4 de marzo, regulador del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LHL) y en el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL).

En este **marco** queda incardinada la jurisdicción contencioso administrativa, los juzgados y tribunales que la integran y que actúan a través de los procedimientos contenciosos administrativos, todo ello de conformidad con la regulación que contienen la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa, respecto de la que su Exposición de motivos comienza por decir que "*es una pieza capital de nuestro Estado de Derecho*".

Entrando en el análisis de los ASPECTOS ESENCIALES que caracterizan el procedimiento contencioso administrativo en materia tributaria me voy a detener en exponer las siguientes cuestiones:

- 1ª) cuáles son los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional contencioso administrativo;
- 2ª) cuáles son los tipos de procedimiento contencioso administrativo;
- 3ª) cuál es la actividad administrativa impugnabile, las pretensiones que pueden articularse en estos procedimientos y por cuál de ellos;
- 4ª) cuáles son las competencias de los distintos órganos judiciales y por qué procedimiento se sustancian;
- 5ª) necesidad de agotamiento de la vía administrativa previa;
- 6ª) determinación de la cuantía del recurso;
- 7ª) suspensión del acto impugnado en vía contencioso administrativa;
- 8ª) ejecución de sentencias y extensión de efectos.

**PRIMERO.- Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional contencioso administrativo.**

A diferencia de cualquier otra norma procesal española, la LJCA contiene una mención expresa a cuáles son los órganos judiciales que integran la jurisdicción contencioso-administrativa, y lo hace compendiando en un solo artículo todos los órganos a los que la LOPJ atribuye competencias.

Es el artículo 6 de la LJCA el que establece que *"El orden jurisdiccional contencioso-administrativo se halla integrado por los siguientes órganos:*

- a) Juzgados de lo Contencioso-administrativo.*
- b) Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo.*
- c) Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.*
- d) Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.*
- e) Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo"*

Una **exégesis** de este precepto nos permite hacer la siguiente exposición:

- 1º) Como escalón inferior nos encontramos con dos órganos:
  - a) Los Juzgados Centrales de lo contencioso administrativo, que tiene competencia en todo el territorio nacional respecto de materias tasadas enumeradas en el artículo 9 de la LJCA, que se corresponde con el artículo 90.4 de la LOPJ. Tienen su sede en Madrid. Conocen en primera o única instancia, según los casos.
  - b) Los Juzgados de lo contencioso administrativo, que de ordinario tienen competencia provincial y se identifican con el nombre de la respectiva provincia (ej, Juzgado de lo contencioso administrativo de Valladolid, de Salamanca, de Madrid, ...), si bien pueden crearse juzgados con competencia en más de una provincia dentro de la misma Comunidad Autónoma (artículo 90.3 de la LOPJ, no existe ninguno) o juzgados con competencia inferior a la provincia cuando el volumen de asuntos lo requiera y que tomarán el nombre de la localidad en que tengan su sede (artículo 90.2 de la LOPJ, siendo ejemplo los de la localidad de Mérida, en la provincia de Badajoz, y otros. Conocen en primera o única instancia, según los casos, de las materias asignadas por el artículo 8 de la LJCA, que se corresponde con el artículo 91 de la LOPJ. Territorialmente, en Comunidades Autónomas de varias provincias, la competencia se distribuye por las reglas del artículo 14 de la LJCA: en general conoce el juzgado de la sede del órgano

administrativo, salvo casos de fuero electivo - personal, etc- o de sumisión legal -urbanismo, etc-.

2º) En un segundo escalón hay que situar a dos órganos de distinto alcance competencial y con carácter de superioridad de los anteriores, esto en cuanto conocen de los recursos de apelación que pueden interponerse en los casos que enumera el artículo 80 -frente a Autos- y 81 - frente a sentencias- de la LJCA:

- a) La Audiencia Nacional, su Sala de lo contencioso administrativo, también con competencia en todo el territorio nacional y respecto de materias relacionadas expresamente en el artículo 11 de las LJCA, que se corresponde con el artículo 66 de la LOPJ. Tiene su sede en Madrid. Conoce de recursos en primera instancia y, en grado de apelación, los recursos contra sentencias dictadas por los Juzgados Centrales de lo contencioso administrativo.
- b) Los Tribunales Superiores de Justicia, sus Salas de lo contencioso administrativo, que incorporan a su nombra la indicación de cada Comunidad Autónoma (ej. Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de Madrid, ...), con competencia en el territorio de las respectivas Comunidades Autónomas (salvo excepciones, derivadas de la existencia de varias Salas en el territorio de una misma Comunidad Autónoma: Castilla y León -Burgos y Valladolid-; Andalucía -Granada, Sevilla y Málaga- y Las Islas Canarias -Las Palmas y Tenerife-). Conocen de las materias enumeradas en el artículo 10 de la LJCA, que se corresponde con el artículo 74 de la LOPJ, y lo hacen en primera instancia y, en grado de apelación de los recursos de tal clase que se interpongan frente a sentencias dictadas por los Juzgados de lo contencioso administrativo. Territorialmente, en Comunidades Autónomas con más de una Sala (Castilla y León, Andalucía y Canarias), la competencia se distribuye por las reglas del artículo 14 de la LJCA: en general conoce la Sala de la sede del órgano administrativo, salvo casos de fuero electivo -personal, etc- o de sumisión legal -urbanismo, etc-. También juegan las normas de distribución de asuntos (reparto) que puedan haber sido aprobadas al amparo del artículo 17 de la LOPJ.

3º) En la cúspide de la pirámide se encuentra el Tribunal Supremo, concretamente su Sala Tercera, que es la que conoce los asuntos relacionados con este orden jurisdiccional, y que tiene competencia en todo el

territorio nacional. Tiene su sede en Madrid. Conoce asuntos en primera instancia y, en grado de casación, los recursos contra sentencias de las Salas de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia. Estas competencias son las que incluye el artículo 12 de la LJCA, que se corresponde con el artículo 58 de la LOPJ.

## **SEGUNDO.- Tipos de procedimiento contencioso administrativo**

Podemos distinguir entre **procedimientos básicos y especiales**.

Existen **dos** tipos de procedimiento **básicos**:

- a) el procedimiento contencioso administrativo o procedimiento ordinario (artículos 43 a 77)
- b) el procedimiento abreviado (artículo 78).

Por ellos se sustancian la generalidad de los procesos y su estructura es muy diferente ya que el primero es predominantemente escrito y en el segundo prima la oralidad, la concentración de trámites y la inmediatez. Cada uno tiene una regulación específica, si bien en el segundo se aplican las normas generales de la Ley ex artículo 78.23º, remisión que alcanza también a la regulación del procedimiento ordinario. Se pueden ejercitar las pretensiones de nulidad y reestablecimiento de los artículos 31 y 32 de la LJCA

En el ámbito tributario las impugnaciones se ejercitan:

A) por el procedimiento abreviado:

- los actos referidos a la aplicación de tributos de la Administración Local (gestión, inspección y recaudación);
- los actos referidos a la aplicación de tributos (gestión, inspección y recaudación) de la Administración de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios, dictados por los órganos de su administración periférica o los dictados por órganos centrales confirmando los anteriores en vía administrativa de alzada.

B) por el procedimiento ordinario:

- las impugnaciones de disposiciones generales de cualquier Administración;
- los actos referidos a la aplicación de tributos (gestión, inspección y recaudación) de la Administración de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios dictados por los órganos de su administración central;

- los actos referidos a la aplicación de tributos (gestión, inspección y recaudación) de la Administración del Estado.

Junto a ellos existen **tres** procedimientos **especiales**:

**a)** el de protección de los derechos fundamentales de la persona -artículos 114 a 122- que consagra la Constitución Española en los artículos 14 a 29 y 30. Su existencia es consecuencia de la garantía constitucional de carácter jurisdiccional establecida en el artículo 53.2º de la Constitución Española para la defensa y protección de tales derechos.

Es un procedimiento sumario -plazos reducidos-, preferente y en el que se pueden ejercitar las pretensiones de nulidad y reestablecimiento de los artículos 31 y 32 de la LJCA con la exigencia de que tengan "como finalidad la de restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado".

Los trámites son similares al procedimiento ordinario, pero los plazos son más reducidos; en el escrito de interposición "se expresará con precisión y claridad el derecho o derechos cuya tutela se pretende y, de manera concisa, los argumentos sustanciales que den fundamento al recurso" -artículo 115.2º-; el trámite de inadmisión se sustancia por medio de comparecencia -artículo 117-; finalizado el trámite de alegaciones.

En el ámbito tributario tienen cabida por este cauce cualquier actividad administrativa que pueda vulnerar un derecho fundamental. Conocerá del proceso el órgano jurisdiccional que fuera competente para el procedimiento ordinario. Contra la sentencia siempre cabe recurso, ya sea de apelación ante las Salas de TSJ o AN, o de casación ante el TS, según que la sentencia hubiera sido dictada por un Juzgado o por una Sala, respectivamente.

**b)** la cuestión de ilegalidad -artículos 123 a 126-. (Me referiré a él al analizar la actividad susceptible de impugnación).

**c)** el procedimiento en los casos de suspensión administrativa previa de acuerdos -artículo 127. El ámbito de este procedimiento no es otro que el control judicial de los actos dictados en el ejercicio de la facultad de control de legalidad de los actos de las Entidades Locales y otros Organismos Públicos por parte de las Administraciones que la tienen encomendada.

NO resulta aplicable en materia tributaria donde no está regulado este tipo de control previo de legalidad.

**TERCERO.- Actividad administrativa impugnabile y pretensiones que pueden articularse en estos procedimientos y por cuál de ellos.**

Para concretar la actividad administrativa impugnabile hay que atender a los artículos 25 a 30 de la LJCA. De tal regulación deriva que son impugnables:

- las disposiciones generales, de rango inferior a la Ley pues el control de las leyes corresponde al Tribunal Constitucional según los artículos 161 y 163 de la CE.

- los actos expresos o presuntos
- la inactividad administrativa
- la actuación constitutiva de vía de hecho

-las disposiciones generales, que pueden serlo en forma directa o indirecta, ésta mediante la impugnación de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.

El artículo 26.2° de la LJCA resalta cómo la falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto, no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.

La Ley asegura las más amplias posibilidades de someter a control judicial la legalidad de las disposiciones generales pero, al mismo tiempo, procura que la impugnación se tramite con celeridad -el artículo 66 dispone que "Los recursos directos contra disposiciones generales gozarán de preferencia y, una vez conclusos, serán antepuestos para su votación y fallo a cualquier otro recurso contencioso administrativo, sea cual fuere su instancia o grado, salvo el proceso especial de protección de derechos fundamentales"- y que aboque siempre a una decisión judicial clara y única, de efectos generales -el artículo 72.2 establece que "La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada"-.

Salvo lo que acabo de señalar, el recurso directo contra una disposición general no presenta particularidad alguna siendo su cauce, como ya he dicho, el procedimiento ordinario ante una Sala de lo contencioso administrativo.

Más particularidades presenta el Recurso indirecto. El artículo 26.1° de la LJCA establece que "además de la

*impugnación directa de una disposición general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a derecho".*

El acto de aplicación será impugnado ante el órgano con competencia objetiva y por el procedimiento correspondiente, según las reglas anteriormente examinadas, y juzgará en función de las alegaciones y pretensiones ejercidas por las partes. Si ese órgano estima acertado el planteamiento de la parte y admite la ilegalidad de la disposición general que da cobertura al acto impugnado dictará sentencia anulándolo, momento en el que se plantea una triple posibilidad:

a) que ese órgano sea un Juzgado de lo contencioso administrativo, supuesto en el que la sentencia nunca podrá anular la disposición general pues no tiene competencia objetiva para ello. Contra la sentencia siempre cabe recurso de apelación ante la Sala de lo contencioso administrativo según el artículo 81.1,d) de la LJCA.

*Cuando la sentencia sea firme el Juzgado deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, ello de conformidad con el artículo 27.1º de la LJCA -"Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición"-.*

Se planteado el problema de si la Sala, en caso de confirmar la sentencia al conocer del recurso de apelación, puede anular la disposición general por permitirlo el artículo 27.2º de la LJCA (*"Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general"*).

En contra de esta posibilidad podría decirse que ese artículo alude a la competencia objetivo y no a la funcional o jerárquica, a diferencia de lo que hace el artículo 27.3º cuando faculta para ello al Tribunal Supremo cuando ejerce sus competencias "en cualquier grado" -(*"Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma"*)-, con lo que la posibilidad de conocer de la disposición general por vía de recurso de apelación quedaría vedada. No obstante, el Tribunal Supremo ha

admitido esta posibilidad en diversas sentencias, de manera que la Sala puede revisar por esta vía el contenido de la citada Ordenanza y, en su caso, anularla.

b) que el órgano sea una Sala de lo contencioso administrativo. En tal caso puede ocurrir de ese órgano se al competente para conocer del recurso directo contra la disposición general o no.

En la primera disyuntiva, la sentencia podrá contener un pronunciamiento de nulidad si la disposición general según establece el artículo 27.2º de la LJCA -"Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general".

En la segunda, deberá proceder de conformidad con el artículo 27.1º de la LJCA y plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo -"Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición"-

c) que dicho órgano sea el Tribunal Supremo, supuesto en el que la solución, reconociendo así el carácter superior de dicho órgano judicial, la contempla el artículo 27.3º de la LJCA "Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma".

La finalidad de esta regulación no es otra que unificar la decisión judicial sobre la legalidad de las disposiciones generales en un solo órgano, el que en cada caso es competente para conocer del recurso directo contra ellas, dotando siempre a esa decisión de efectos «erga omnes».

Este recurso indirecto está estrechamente relacionado con uno de los procedimientos especiales que antes he citado, la cuestión de ilegalidad que regulan los artículos 123 a 126 de la LJCA y que, como acabamos de ver, tiene su origen en los supuestos en que el órgano competente para conocer de un recurso indirecto contra una disposición general que es considerada ilegal al juzgar un acto de aplicación sea otro distinto del que puede conocer del recurso directo contra la disposición de que se trate (artículo 27.1).

Según el artículo 123.1º "la cuestión de ilegalidad habrá de ceñirse exclusivamente a aquel o aquellos preceptos reglamentarios cuya declaración de ilegalidad haya servido de base para la estimación de la demanda" del recurso contra el acto, de manera que

quien promueva la cuestión de ilegalidad no puede plantear por ésta vía procesal otras posibles ilegalidades de la norma, si bien, por la remisión del artículo 126.2 al artículo 33.3, cuando el Tribunal -el que resolverá la cuestión de ilegalidad- entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos podrá plantear la denominada "tesis" del artículo 33.2, es decir, someter esta posibilidad a las partes y concederle audiencia antes de resolver.

También por remisión del citado artículo 126.3 la cuestión de ilegalidad goza de preferencia en su tramitación y resolución -artículo 66- y la sentencia estimatoria que anule la disposición tiene la eficacia general prevista en el artículo 72.2.

-los actos expresos o presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.

-la inactividad de la Administración, en los términos establecidos en esta Ley.

En este caso el recurso se dirige a obtener de la Administración, mediante la correspondiente sentencia de condena, una prestación material debida o la adopción de un acto expreso en procedimientos iniciados de oficio, allí donde no juega el mecanismo del silencio administrativo. Ahora bien, este remedio no permite a los órganos judiciales sustituir a la Administración en aspectos de su actividad no prefigurados por el derecho, ni les faculta para traducir en mandatos precisos las genéricas e indeterminadas habilitaciones u obligaciones legales de creación de servicios o realización de actividades, pues en tal caso estarían invadiendo las funciones propias de aquélla.

El artículo 29 contempla esta posibilidad en sus dos apartados, distinguiendo entre lo que podemos denominar actividad prestacional y de ejecución:

a) la prestacional (por no realizar una prestación debida): Cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o en virtud de un acto, contrato o convenio administrativo, esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas, quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación. Si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración.

b) la de ejecución (por no ejecutar actos firmes): Cuando la Administración no ejecute sus actos firmes podrán los afectados solicitar su ejecución, y si ésta no se produce en el plazo de un mes desde tal petición, podrán los solicitantes formular recurso contencioso-administrativo, que se tramitará por el procedimiento abreviado regulado en el artículo 78.

-las actuaciones materiales de la Administración que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley. Regulada en el artículo 30 de la LJCA, permite combatir aquellas actuaciones materiales de la Administración que carecen de la necesaria cobertura jurídica y lesionan derechos e intereses legítimos de cualquier clase. La acción tiene una naturaleza declarativa y de condena a la vez.

Para saber cuáles son las pretensiones que pueden ejercitarse habrá que estar a los artículos 31 a 33 de la LJCA y relacionarlos con el artículo 71 que regula el contenido de la sentencia en función de las pretensiones ejercitadas.

Las pretensiones pueden ser:

- la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones susceptibles de impugnación.

- el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la indemnización de los daños y perjuicios.

- Cuando el recurso se dirija contra la inactividad de la Administración pública, conforme a lo dispuesto en el art. 29, el demandante podrá pretender del órgano jurisdiccional que condene a la Administración al cumplimiento de sus obligaciones en los concretos términos en que estén establecidas.

- Si el recurso tiene por objeto una actuación material constitutiva de vía de hecho -artículo 30-, el demandante podrá pretender que se declare contraria a Derecho, que se ordene el cese de dicha actuación y que se adopten, en su caso, las demás medidas previstas en el artículo 31.2 (el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la indemnización de los daños y perjuicios).

Finalmente, para saber por qué procedimiento se deben articular estas pretensiones contra los diferentes tipos de actividades impugnables, hay que reparar en lo siguiente:

a) la Ley **no** contiene unas reglas generales sino que establece una delimitación genérica en favor del procedimiento ordinario.

b) la Ley contiene específicas previsiones para la tramitación por el procedimiento abreviado. Así:

- el artículo 29.2º dispone que "Cuando la Administración no ejecute sus actos firmes podrán los afectados solicitar su ejecución, y si ésta no se produce en el plazo de un mes desde tal petición, podrán los solicitantes formular recurso contencioso-administrativo, que se tramitará por el procedimiento abreviado regulado en el art. 78". La inactividad por no ejecución de actos firmes se tramita por procedimiento abreviado -es la inactividad por no ejecución de actos firmes, antes citada-.

- el artículo 78.1º establece que "Los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y, en su caso, los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo de este Orden Jurisdiccional conocen, por el procedimiento abreviado, de los asuntos de su competencia que se susciten sobre cuestiones de personal al servicio de las Administraciones Públicas, sobre extranjería y sobre inadmisión de peticiones de asilo político, asuntos de disciplina deportiva en materia de dopaje, así como todas aquellas cuya cuantía no supere los 30.000 euros". (cuantía actualizada por Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal).

#### **CUARTO.- Competencias de los distintos órganos judiciales en materia tributaria y procedimiento por el que se sustancian.**

##### Criterio general.

El artículo 1.1º de la LJCA establece que "*Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho Administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación*". Por tanto, los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa serán los competentes para revisar las actuaciones de naturaleza tributaria.

La LJCA, siguiendo la estela de la LOPJ, fija las competencias con base en los criterios objetivo o material (artículos 8 a 12), territorial (artículo 14) y funcional o jerárquico (artículos 8 a 12, en relación con los artículos 80 a 102).

**Competencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo:** Según el artículo 8 de la LJCA:

1. Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán, en única o primera instancia según lo dispuesto en esta ley, de los recursos que se deduzcan frente a los actos de las entidades locales o de las entidades y corporaciones dependientes o vinculadas a las mismas, excluidas las impugnaciones de cualquier clase de instrumentos de planeamiento urbanístico.

2. Conocerán, asimismo, en única o primera instancia de los recursos que se deduzcan frente a los actos administrativos de la Administración de las comunidades autónomas, salvo cuando procedan del respectivo Consejo de Gobierno, cuando tengan por objeto:

a) Cuestiones de personal, salvo que se refieran al nacimiento o extinción de la relación de servicio de funcionarios públicos de carrera Véase art. 78.1 de la presente Ley..

b) Las sanciones administrativas que consistan en multas no superiores a 60.000 euros y en ceses de actividades o privación de ejercicio de derechos que no excedan de seis meses.

c) Las reclamaciones por responsabilidad patrimonial cuya cuantía no exceda de 30.050 euros.

3. Conocerán en única o primera instancia de los recursos que se deduzcan frente a disposiciones y actos de la Administración periférica del Estado y de las comunidades autónomas, contra los actos de los organismos, entes, entidades o corporaciones de derecho público, cuya competencia no se extienda a todo el territorio nacional y contra las resoluciones de los órganos superiores cuando confirmen íntegramente los dictados por aquéllos en vía de recurso, fiscalización o tutela.

Se exceptúan los actos de cuantía superior a 60.000 euros dictados por la Administración periférica del Estado y los organismos públicos estatales cuya competencia no se extienda a todo el territorio nacional, o cuando se dicten en ejercicio de sus competencias sobre dominio público, obras públicas del Estado, expropiación forzosa y propiedades especiales Véase art. 4 de la presente Ley..

4. Conocerán, igualmente, de todas las resoluciones que se dicten en materia de extranjería por la Administración periférica del Estado.

4. Conocerán, igualmente, de todas las resoluciones que se dicten en materia de extranjería por la Administración periférica del Estado o por los órganos competentes de las Comunidades Autónomas.

5. Corresponde conocer a los Juzgados de las impugnaciones contra actos de las Juntas Electorales de Zona y de las formuladas en materia de proclamación de candidaturas y candidatos efectuada por cualquiera de las Juntas Electorales, en los términos previstos en la legislación electoral Véanse arts. 49 y 109 LOREG▼ art.49 EDL 1985/8697 art.109 EDL 1985/8697 y 81.1 de la presente Ley..

6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública.

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen privación o restricción de la libertad o de otro derecho fundamental.

6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública Véase art. 80.1 d) de la presente Ley..

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen privación o restricción de la libertad o de otro derecho fundamental.

Además, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, éste se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

**Competencias de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo.** Según el artículo 9 de la LJCA:

*“1. Los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo conocerán de los recursos que se deduzcan frente a los actos administrativos que tengan por objeto:*

*a) En primera o única instancia en las materias de personal cuando se trate de actos dictados por Ministros y Secretarios de Estado, salvo que confirmen en vía de recurso, fiscalización o tutela, actos dictados por órganos inferiores, o se refieran al nacimiento o extinción de la relación de servicio de funcionarios de carrera, o a las materias recogidas en el art. 11.1.a) sobre personal militar.*

*b) En única o primera instancia contra los actos de los órganos centrales de la Administración General del Estado en los supuestos previstos en el apartado 2.b) del art. 8.*

*c) En primera o única instancia de los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra las disposiciones generales y contra los actos emanados de los organismos públicos con*

personalidad jurídica propia y entidades pertenecientes al sector público estatal con competencia en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo i) del apartado 1 del art. 10.

d) En primera o única instancia, de los recursos contra las resoluciones dictadas por los Ministros y Secretarios de Estado en materia de responsabilidad patrimonial cuando lo reclamado no exceda de 30.050 euros.

e) En primera instancia, de las resoluciones que acuerden la inadmisión de las peticiones de asilo político.

f) En única o primera instancia, de las resoluciones que, en vía de fiscalización, sean dictadas por el Comité Español de Disciplina Deportiva en materia de disciplina deportiva.

2. Corresponderá a los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, la autorización a que se refiere el art. 8.2 de la Ley 34/2002 así como autorizar la ejecución de los actos adoptados por la Sección Segunda de la Comisión de Propiedad Intelectual para que se interrumpa la prestación de servicios de la sociedad de la información o para que se retiren contenidos que vulneren la propiedad intelectual, en aplicación de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la información y de Comercio Electrónico”.

**Competencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.** Según el artículo 10 de la LJCA:

“1. Las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con:

a) Los actos de las Entidades locales y de las Administraciones de las Comunidades Autónomas, cuyo conocimiento no esté atribuido a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

b) Las disposiciones generales emanadas de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

c) Los actos y disposiciones de los órganos de gobierno de las asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo, en materia de personal, administración y gestión patrimonial.

d) Los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa.

e) Las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos.

f) Los actos y disposiciones de las Juntas Electorales Provinciales y de Comunidades Autónomas, así como los recursos contencioso-electorales contra acuerdos de las Juntas Electorales sobre

proclamación de electos y elección y proclamación de Presidentes de Corporaciones locales, en los términos de la legislación electoral.

g) Los convenios entre Administraciones públicas cuyas competencias se ejerzan en el ámbito territorial de la correspondiente Comunidad Autónoma.

h) La prohibición o la propuesta de modificación de reuniones previstas en la Ley Orgánica 9/1983, de 15 de julio, Reguladora del Derecho de Reunión Véase art. 122 de la presente Ley. .

i) Los actos y resoluciones dictados por órganos de la Administración General del Estado cuya competencia se extienda a todo el territorio nacional y cuyo nivel orgánico sea inferior al de Ministro o Secretario de Estado en materias de personal, propiedades especiales y expropiación forzosa Véase art. 11.1.a) y b) de la presente Ley..

j) Los actos y resoluciones de los órganos de las Comunidades Autónomas competentes para la aplicación de la Ley de Defensa de la Competencia.

k) Las resoluciones dictadas por el órgano competente para la resolución de recursos en materia de contratación previsto en el art. 311 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, en relación con los contratos incluidos en el ámbito competencial de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones locales.

l) Las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos Territoriales de Recursos Contractuales.

k) Cualesquiera otras actuaciones administrativas no atribuidas expresamente a la competencia de otros órganos de este orden jurisdiccional.

m) Cualesquiera otras actuaciones administrativas no atribuidas expresamente a la competencia de otros órganos de este orden jurisdiccional.

2. Conocerán, en segunda instancia, de las apelaciones promovidas contra sentencias y autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, y de los correspondientes recursos de queja Véase art. 81 de la presente Ley. .

3. También les corresponde, con arreglo a lo establecido en esta Ley, el conocimiento de los recursos de revisión contra las sentencias firmes de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo Véase art. 102 de la presente Ley. .

4. Conocerán de las cuestiones de competencia entre los Juzgados de lo Contencioso-administrativo con sede en la Comunidad Autónoma Véanse arts. 51 y 52 LOPJ.

5. Conocerán del recurso de casación para la unificación de doctrina previsto en el art. 99 Véase art. 96 de la presente Ley. .

6. Conocerán del recurso de casación en interés de la ley previsto en el art. 101".

Competencias de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional**. Según el artículo 11 de la LJCA:

*"La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional conocerá en única instancia:*

*a) De los recursos que se deduzcan en relación con las disposiciones generales y los actos de los Ministros y de los Secretarios de Estado en general y en materia de personal cuando se refieran al nacimiento o extinción de la relación de servicio de funcionarios de carrera. Asimismo conocerá de los recursos contra los actos de cualesquiera órganos centrales del Ministerio de Defensa referidos a ascensos, orden y antigüedad en el escalafonamiento y destinos.*

*b) De los recursos contra los actos de los Ministros y Secretarios de Estado cuando rectifiquen en vía de recurso o en procedimiento de fiscalización o de tutela los dictados por órganos o entes distintos con competencia en todo el territorio nacional.*

*c) De los recursos en relación con los convenios entre Administraciones públicas no atribuidos a los Tribunales Superiores de Justicia.*

*d) De los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con excepción de lo dispuesto en el art. 10.1.e).*

*e) De los recursos contra los actos dictados por la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, y de la autorización de prórroga de los plazos de las medidas de dicha Comisión, conforme a lo previsto en la Ley de Prevención y Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.*

*f) Las resoluciones dictadas por el Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, con excepción de lo dispuesto en el art. 10.1.k).*

*2. Conocerá, en segunda instancia, de las apelaciones contra autos y sentencias dictados por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo y de los correspondientes recursos de queja.*

*3. Conocerá de los recursos de revisión contra sentencias firmes dictadas por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo .*

*4. También conocerá de las cuestiones de competencia que se puedan plantear entre los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo."*

Competencias de las **Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo**. Según el artículo 12 de la LJCA:

*"1. La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo conocerá en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con:*

*a) Los actos y disposiciones del Consejo de Ministros y de las Comisiones Delegadas del Gobierno.*

b) Los actos y disposiciones del Consejo General del Poder Judicial.

c) Los actos y disposiciones en materia de personal, administración y gestión patrimonial adoptados por los órganos competentes del Congreso de los Diputados, del Senado, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas y del Defensor del Pueblo.

2. Conocerá también de:

a) Los recursos de casación de cualquier modalidad, en los términos establecidos por esta Ley, y los correspondientes recursos de queja.

b) Los recursos de casación y revisión contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas, con arreglo a lo establecido en su Ley de Funcionamiento.

c) Los recursos de revisión contra sentencias firmes dictadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, salvo lo dispuesto en el art. 61.1.1.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial Véase art. 102 de la presente Ley.

3. Asimismo conocerá de:

a) Los recursos que se deduzcan en relación con los actos y disposiciones de la Junta Electoral Central, así como los recursos contencioso-electorales que se deduzcan contra los acuerdos sobre proclamación de electos en los términos previstos en la legislación electoral.

b) Los recursos deducidos contra actos de las Juntas Electorales adoptados en el procedimiento para elección de miembros de las Salas de Gobierno de los Tribunales, en los términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial."

### Reglas "no específicas".

Aunque la LJCA no las regula expresamente y por esos las denomino "no específicas" de manera entrecomillada, para concretar las competencias de los distintos órganos judiciales en el ámbito tributario debe atenderse, junto a esos criterios generales que acabo de citar, a las reglas reguladoras de la vía administrativa previa y a la naturaleza de las actuaciones que despliegan las distintas Administraciones públicas territoriales.

- A la vía administrativa previa me referiré en el siguiente apartado de mi exposición.

- Para analizar la naturaleza de las actuaciones que despliegan las distintas Administraciones públicas territoriales hay que hacer referencia al Poder Financiero.

El poder financiero es la capacidad de un Estado para ordenar jurídicamente la actividad financiera, que abarca

tanto la obtención de recursos económicos por parte de los entes públicos como la gestión y gasto de los mismos para satisfacer las necesidades económicas públicas. La manifestación más relevante de todo poder financiero es la capacidad de dictar normas jurídicas para ordenar la actividad financiera y, por tanto, para regular los ingresos y los gastos de los entes públicos.

Para decir que entes públicos tiene poder financiero es necesario atender a la forma política de organización del Estado ya que un Estado centralizado será indicativo de que el poder financiero corresponde en exclusiva al Estado, mientras que si estamos en presencia de un Estado descentralizado, en el que se reconozcan diversos entes públicos de base territorial con autonomía política y con atribución del ejercicio de determinadas competencias, será lógico admitir que esos entes subestatales autónomos tengan atribuido poder financiero para el adecuado cumplimiento de tales competencias.

La estructura constitucional del poder financiero en España es una correspondencia de la estructura política del Estado, donde junto a él coexisten otros dos entes públicos territoriales: las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Así, la Constitución atribuye poder financiero tanto al Estado, como a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales.

Esta atribución de poder financiero es, no obstante, claramente **desigual** porque el Estado y las Comunidades Autónomas (salvo las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla) disponen de poder legislativo y pueden crear ex novo sus propios tributos, mientras que las Corporaciones Locales carecen de tal facultad.

- El poder financiero del Estado en materia de ingresos públicos, particularmente de los ingresos tributarios, está consagrado en el artículo 133.1º de la Constitución cuando dispone que *"La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley"*.

- El poder financiero de las Comunidades Autónomas en esta materia -ingresos tributarios- está regulado fundamentalmente en el artículo 157 de la Constitución. De este precepto deriva una delimitación positiva del poder financiero -artículo 157.1º: *"Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales"*- y otra negativa -artículo 157.2º: *"Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios"*-. Además, fija una clara limitación del poder de

las Comunidades Autónomas cuando en su párrafo 3° otorga al Estado la facultad armonizadora en los siguientes términos: *"Mediante Ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado"*. Esta facultad armonizadora debe ser puesta en relación con el artículo 133, cuyo apartado 2° dispone que *"Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes."*

- El poder financiero de las Corporaciones Locales, en la vertiente de ingresos públicos, viene perfilado en el artículo 133.2° de la Constitución, según el que *"Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes"* y, por tanto parece que el diseño es el mismo que para las Comunidades Autónomas pero, como ya he adelantado, existe una diferencia esencial pues mientras las Comunidades Autónomas tienen poder legislativo, las Corporaciones Locales carecen de él.

Esta carencia de poder legislativo y la vigencia del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria, condicionan el poder financiero de las Corporaciones Locales puesto que:

1) Las Corporaciones Locales solo podrán establecer tributos o regular sus elementos esenciales si cuentan con una habilitación legal expresa que, además, debe predeterminar con límites precisos las características estructurales de tales tributos. Así el poder financiero de las Corporaciones locales es un poder compartido

2) Esa habilitación legal es la que permite que las Corporaciones Locales puedan establecer tributos a través de disposiciones reglamentarias, las llamadas Ordenanzas Fiscales. Estas Ordenanzas Fiscales aparecen previstas y reconocidas en el artículo 7 de la LGT y la habilitación legal se encuentra actualmente en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL) -Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-. A través de esta Ley el Estado ha desarrollado el poder financiero de las Corporaciones Locales regulando, de un lado, una enumeración de los recursos de las Haciendas Locales -artículo 2- y, de otro, la habilitación para aprobar Ordenanzas Fiscales -artículo 7- a los efectos de (1°) acordar la imposición y supresión de sus tributos propios; (2°) hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias,; y (3°) establecer las disposiciones

reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales. Del ejercicio de esta facultad quedan excluidos los impuestos sobre Bienes Inmuebles, sobre Actividades Económicas y sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que los exigirán ex artículo 59.1° de la LHL "de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan".

Por otra parte, junto a esta división del poder financiero en función de la organización político-territorial del Estado, es necesario reconocer una división funcional u orgánica del poder financiero en cada ente público territorial por la existencia de una división de poderes en cada uno de ellos. De esta manera es posible distinguir entre lo que es capacidad normativa y capacidad de aplicación de las normas, de manera que mientras la primera es la que permite a dictar normas generales para la ordenación jurídica de la actividad financiera, correspondiendo al poder legislativo de cada ente público territorial, la segunda es la que permite al poder ejecutivo aplicar aquellas normas de ordenación. La primera es el verdadero poder financiero y la segunda es la llamada potestad financiera.

**Conjugando todos estos criterios y siguiendo el criterio doctrinal más generalizado se puede fijar el siguiente CUADRO DE COMPETENCIAS:**

1) En materia de Hacienda Local.

Puesto que el ámbito contencioso-administrativo no sólo abarca los actos de aplicación de los tributos, sino también las normas inferiores a la Ley que los regulan, la primera distinción debe hacerse entre actos administrativos y disposiciones generales.

Por otra parte, en el caso de la Hacienda local, tanto el Estado como la propia Entidad pueden dictar normas reguladoras de los tributos locales y actos de aplicación de los mismos, en el ámbito de sus respectivas competencias señaladas por la Ley de Haciendas Locales. Por eso, no es posible unificar tampoco la competencia de los órganos contencioso-administrativos que pueden revisar en vía judicial esa pluralidad de actuaciones, debiendo desglosarse para cada una de ellas.

- Tratándose de actuaciones de la propia Entidad local, hay que distinguir si se trata de la aprobación y promulgación de Ordenanzas o si consistente en actos administrativos de aplicación y efectividad de los tributos

locales. En el primer caso, contra las Ordenanzas no existe vía administrativa previa, y su impugnación en vía contenciosa será en única instancia ante el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma, conforme al artículo 10 LJCA. Pudiendo contra la sentencia entablarse el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, a tenor del artículo 86.3 LJCA.

- En cambio, si se trata de actos de la Entidad local de gestión, inspección y recaudación de sus tributos y demás ingresos de derecho público, se someten en vía administrativa previa al preceptivo recurso de reposición ante la propia Entidad. Contra su resolución podrá acudir en vía judicial ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo del territorio, conforme al artículo 8 de la LJCA. Si el asunto no supera los 30.000 euros, será en única instancia y, si los supera, será en primera instancia, pudiendo entablarse recurso de apelación ante el correspondiente Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma, según prevé el artículo 10 de la LJCA. Asimismo procederá la apelación, independientemente de la cuantía del asunto, cuando se trate de un recurso indirecto contra una disposición general dictada por la Entidad local, posibilidad que contempla el artículo 81.2,b) de la LJCA.

Cuando las actuaciones son del Estado, siguen el mismo régimen de revisión judicial establecido para las referidas a tributos estatales, por lo que me remito a su tratamiento posterior.

## 2) En Materia de Hacienda Autonómica.

Partiendo de la distinción del epígrafe anterior, cuando se trate de disposiciones generales dictadas por la Comunidad Autónoma, podrán impugnarse directamente en única instancia ante el correspondiente Tribunal Superior de Justicia. Procediendo el recurso de casación contra la sentencia, ante el Tribunal Supremo.

Y si se trata de actos tributarios de la Comunidad Autónoma, debe distinguirse según versen sobre tributos propios o sobre tributos cedidos.

-Si es sobre tributos propios, la revisión en vía administrativa compete a la propia Comunidad Autónoma, y contra su resolución podrá acudir en vía judicial dependiendo del órgano que los hubiera dictado y de su naturaleza. Concretamente, si los dictó un órgano periférico, o son resoluciones por órganos centrales de recursos administrativos contra aquéllos

confirmándolos íntegramente, será competente el Juzgado de lo Contencioso Administrativo del territorio, con posterior apelación ante el Tribunal superior de Justicia si sobrepasa la cuantía de 30.000 euros. Si fueron dictados por órganos centrales, o éstos adoptan resoluciones de recursos no confirmatorias del acto, el contencioso se entablará ante el Tribunal Superior de Justicia, con posibilidad de casación ante el Tribunal Supremo si sobrepasa los 600.000 euros (ley 37/2011, de 10 de octubre, de agilización).

-Tratándose de actos de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, y según establece el artículo 229 de la LGT 58/2003, 17 de diciembre, su revisión en vía administrativa compete a los Tribunales económico-administrativos estatales. Bien el TEAC, si lo dictó un órgano central de la Comunidad Autónoma ("superior" dice la LGT, y según el TEAC no lo son lo Directores Generales), bien el TEAR, si lo hizo un órgano periférico, en cuyo caso habrá de agotarse la alzada ante el TEAC. En todos los casos, tratándose de tributos cedidos, contra la resolución que ponga fin a esta vía previa procederá el contencioso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma, y cabrá posterior casación ante el Tribunal Supremo si la cuantía supera los 600.000 euros.

### 3) En materia de Hacienda Estatal.

En el caso de disposiciones generales, la LJCA deslinda la competencia para el recurso directo contra ellas en función del órgano que las dicta.

- Si es un organismo público con personalidad jurídica propia y competencia en todo el territorio nacional, serán competentes los Juzgados Centrales de lo Contencioso, correspondiendo la apelación a la Audiencia Nacional. En ambos casos, procederá la casación ante el Tribunal Supremo.

- contra las disposiciones generales emanadas del Consejo de Ministros y de las Comisiones Delegadas del Gobierno, recurso contencioso directo será ante el Tribunal Supremo.

En el caso de actos tributarios dictados por el Estado, tanto si son sobre tributos estatales como sobre tributos locales, su revisión en vía administrativa compete a los Tribunales económico-administrativos.

- Cuando sea competente el TEAC, bien por haberse dictado por órgano central, bien por conocer en alzada, contra sus Resoluciones se abre el contencioso ante la Sala de la Audiencia Nacional, con eventual casación ante el Tribunal Supremo si el asunto supera los 600.000 euros.
- Contra las Resoluciones de Tribunales Regionales que agotan la vía administrativa, procederá recurso contencioso ante el correspondiente Tribunal Superior de Justicia, y la casación se posibilita con 600.000 euros.

#### **QUINTO.- Agotamiento de la vía administrativa previa.**

Al comenzar mi exposición he puesto de manifiesto cómo pese al derecho que asiste a los administrados para obtener una tutela judicial efectiva, cuando quieren discutir en los Tribunales la legalidad de la actuación administrativa se ven obligados a agotar una vía administrativa de recurso previa al contencioso y que está expresamente contemplada tanto en el artículo 213 de la vigente LGT como en el artículo 14 de la LHL (artículo 108 de la LBRL).

Más adelante ha dicho que el agotamiento de la vía administrativa previa es un factor a tomar en consideración para poder referirse a las competencias de los órganos judiciales contencioso administrativos en materia tributaria.

A todo ello hay que añadir que la necesidad de agotar esa vía administrativa es también una **exigencia procesal** propia de la fase de interposición y admisión del recurso puesto que según el artículo 51.1,c) de la LJCA *"El Juzgado o Sala, tras el examen del expediente administrativo, declarará no haber lugar a la admisión del recurso cuando constare de modo inequívoco y manifiesto: c) Haberse interpuesto el recurso contra actividad no susceptible de impugnación"*. Y, como hemos visto el artículo 25.1º establece que el recurso contencioso administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa.

También es preciso destacar que la sentencia puede contener un pronunciamiento de inadmisión del recurso *"que tuviera por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación"* -artículo 69,c) de la LJCA-.

En el ámbito tributario estatal y autonómico el artículo 213 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT- proclama la existencia de 3 **modos de revisión administrativa**: a) Los procedimientos especiales de revisión; b) El recurso de reposición; y, c) Las reclamaciones económico-administrativas.

Según el artículo 216 son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho. 217
- b) Declaración de lesividad de actos anulables. 218
- c) Revocación. 219
- d) Rectificación de errores. 220
- e) Devolución de ingresos indebidos. 221

Estos procedimientos están desarrollados en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.

Este tipo de revisión representa la posibilidad de que la Administración vuelva sobre sus propios actos para corregir sus efectos o anularlos, variando con ello la posición jurídica de los interesados que previamente había declarado y, por ello, el principio de seguridad jurídica conlleva especiales exigencias en este tipo de procedimientos. Así, procede por motivos legalmente tasados y no cuando los actos hayan sido ya confirmados por sentencia judicial firme, y, en todo caso, debe procederse con absoluto sometimiento al control judicial.

El recurso de reposición se regula en los artículos 222 a 225 de la LGT, y en los artículos 21 a 27 del Real Decreto 520/2005, y tiene su fundamento en que el propio órgano administrativo que dictó el acto tenga una nueva oportunidad de reconsiderarlo antes de someterlo a revisión externa en vía económico-administrativa o jurisdiccional contencioso administrativa.

Me detendré, como particularidad más relevante, en uno de los **efectos de su interposición** -además de la interrupción de los plazos para otros recursos (222.2º de la LGT) y la interrupción de la prescripción (68.1,b de la LGT)-: la posible suspensión del acto impugnado (224 de la LGT).

Regla General: suspensión automática con garantías

Según el artículo 224.1º *"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 en el momento de la solicitud de suspensión, en los términos que se establezcan reglamentariamente."* Y las garantías, según el artículo 224.2º son exclusivamente: a) Depósito de dinero 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 y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria

Regla especial: suspensión automática sin garantías.

Esta regla general tiene una excepción pues el 224.2º establece que *"Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley"*. Es consecuencia del principio de no

ejecutividad de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa.

Reglas Particulares:

- artículo 224.1, párrafo tercero: *"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."*

- artículo 224.3: *"Cuando se aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía".*

A la reclamación económico administrativa dedica la LGT los artículos 226 a 248. Como en el supuesto anterior aludiré únicamente al **efecto suspensivo de su interposición**, previsto en el artículo 233 de la LGT y en los artículo del Real Decreto 520/2005.

Regla General: Suspensión con garantías.

-Automática: 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, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero 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 y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

-No automática:

- a) Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes. En este caso el tribunal 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 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.

- b) 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. El tribunal 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 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.

Regla Especial: suspensión sin garantías:

-Automática: Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley, lo que como antes he dicho, es consecuencia del principio de no ejecutividad de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa.

Reglas particulares:

Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.

Duración:

La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. 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 corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

A los anteriores supuestos de agotamiento previo de la vía administrativa ha que añadir La revisión en vía administrativa de los Tributos Locales.

El artículo 14 de la LHL establece que 1. Respecto de los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria, se estará a lo dispuesto en el art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y en los párrafos siguientes:

a) La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los arts. 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) No serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme.

Los actos dictados en materia de gestión de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, también estarán sometidos a los procedimientos especiales de revisión conforme a lo previsto en este apartado.

El **efecto suspensivo** del recurso de reposición está contemplado en el artículo 14.2. i) del que se pueden extraer las siguientes características:

- 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.

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 la LGT, con las siguientes especialidades:

1º En todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano de la entidad local que dictó el acto.

2º Las resoluciones desestimatorias de la suspensión sólo serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa.

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.

- Los actos de imposición de sanciones tributarias quedarán automáticamente suspendidos conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria.

#### **SEXTO.- Determinación de la cuantía del recurso.**

Los artículos 40 a 42 de la LJCA regulan esta materia y de sus previsiones podemos extraer las siguientes reglas:

(1) La cuantía del recurso vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo, siendo el artículo 42 el que fija las normas para determinarlo ( el valor económico de la pretensión) al establecer que:

a) Cuando el demandante solicite solamente la anulación del acto, se atenderá al contenido económico del mismo, para lo cual se tendrá en cuenta el débito principal, pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquél. Así, si se impugna una subasta en vía de apremio la cuantía será de la de cuota del tributo (ATS 19.01.2006).

b) Cuando el demandante solicite, además de la anulación, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, o cuando solicite el cumplimiento de una obligación administrativa, la cuantía vendrá determinada:

Primero. Por el valor económico total del objeto de la reclamación, si la Administración pública hubiere denegado totalmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante.

Segundo. Por la diferencia de la cuantía entre el objeto de la reclamación y el del acto que motivó el recurso, si la Administración hubiera reconocido parcialmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante. Así, en la impugnación de un valor comprobado la cuantía será la diferencia entre éste y el declarado (STS de 12.03.2007, de 27.12.2010 y de 21.02.2011)

(2) Cuando existan varios demandantes, se atenderá al valor económico de la pretensión deducida por cada uno de ellos, y no a la suma de todos.

(3) En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación. Así, si se recurren conjuntamente varias liquidaciones, la cuantía será la suma total de las pretensiones pero a efectos de apelación o casación se computarán por separados las diversas cuotas (STS 31.03.2008)

(4) Se reputarán de cuantía indeterminada los recursos dirigidos a impugnar directamente las disposiciones generales, incluidos los instrumentos normativos de planeamiento urbanístico, los que se refieran a los funcionarios públicos cuando no versen sobre derechos o sanciones susceptibles de valoración económica, así como aquéllos en los que junto a pretensiones evaluables económicamente se acumulen otras no susceptibles de tal valoración. También se reputarán de cuantía indeterminada los recursos interpuestos contra actos, en materia de Seguridad Social, que tengan por objeto la inscripción de empresas, formalización de la protección frente a riesgos profesionales, tarificación, cobertura de la prestación de incapacidad temporal, afiliación, alta, baja y variaciones de datos de trabajadores.

#### **SEPTIMO.- Suspensión en vía contenciosa del acto impugnado.**

La doctrina viene afirmando que la suspensión del acto administrativo impugnado ha sido una de las cuestiones más debatidas en materia de revisión judicial de los actos tributarios.

Conforme declara la exposición de motivos de la Ley 29/1998, de 13 de julio, la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, razón por la que la adopción de medidas cautelares que permitan asegurar el resultado del proceso parece que no debe contemplarse como una excepción a un sistema de no suspensión, sino como una facultad que el órgano judicial puede ejercitar en caso de solicitud de parte y siempre que resulte necesario, sometiéndose, claro está, a las condiciones que para ello fijan los artículos 129 a 136.

Antes de entrar en el análisis de la regulación de la nueva Ley me voy a referir a la incidencia de la tutela cautelar en el principio de autotutela, de la ejecutividad del acto administrativo.

Según el artículo 103.1º de la CE el PRINCIPIO DE EFICACIA es consustancial al actuar administrativo. Este principio constitucional de carácter abstracto se concreta en la Ley 30/1992 del siguiente modo:

1º) artículo 57: los actos producen efectos desde que se dictan.

2º) artículo 94: los actos son inmediatamente ejecutivos.

3º) artículo 111.1º: no suspensión de ejecución de los actos por la interposición de recursos administrativos.

También, según el artículo 103.1° debe afirmarse que el fundamento de la ejecutividad es SERVIR CON EFICACIA A LOS INTERESES GENERALES. De ahí la EJECUTIVIDAD.

Pero ¿¿QUE PAPEL JUEGA EN TODO ELLO LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, de la que forma parte la denominada justicia cautelar??

Entiendo que permite (1) VALORAR si el interés general exige o no la ejecución y (2), en caso de que así sea, ASEGURAR la ejecución de la sentencia futura. En definitiva, ES UN límite A LA AUTOTUTELA -EFECTIVIDAD Y EJECUTIVIDAD DEL ACTO-, la que debe respetar siempre LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

La consecuencia inmediata de todo ello será que EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EXIGE QUE LOS TRIBUNALES PUEDAN DECIDIR SOBRE LA SUSPENSIÓN PEDIDA, y ello nos conecta con un nuevo interrogante, referido a si ¿¿la solicitud de medida cautelar suspende siempre la ejecutividad del acto??, interrogante que nos conecta con el alcance que en el ámbito de los procedimientos contencioso administrativos puede producir la adopción de medidas cautelares en vía de revisión administrativa, más concretamente, el alcance del efecto suspensivo que las vías de revisión administrativa previa tienen sobre el acto impugnado y al que ya me he referido.

El escenario que puede presentarse es el siguiente: la decisión administrativa puede haber sido:

- a) de inadmisión de la medida cautelar;
- b) de denegación de la medida cautelar;
- c) de adopción de la medida cautelar, ya sea de acto de sanción o de otra naturaleza.

Y ocurre que en cada uno de estos supuestos, al acudir a la vía contencioso administrativa, puede postularse la adopción de medidas cautelares. Veamos:

**Inadmisión administrativa**, por las razones enumeradas en el artículo 46.4° del RD 520/2005, de 13 de mayo, *-cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho-* el órgano administrativo puede acordar la inadmisión a trámite de la petición de suspensión. La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos y tal decisión no podrá recurrirse en vía administrativa.

Aunque este supuesto no plantea ningún problema sobre cuál sea el alcance de la decisión cautelar administrativa en el procedimiento contencioso administrativo -porque no existe esa medida-, me referiré a él por los problemas que en la práctica suscita en relación con el reconocimiento de tal facultad y la posibilidad de subsanción de defectos.

Este supuesto ha sido analizado en la reciente STS de 5.03.2012, en la que, reiterando lo dicho en STS de 19 de mayo de 2011, se concluyó que "La omisión consistente en no aportar con la solicitud la prueba susceptible de acreditar los perjuicios de difícil o imposible reparación, o aquella justificativa de la imposibilidad de prestar alguna de las garantías admitidas en derecho, constituye el incumplimiento de un requisito esencial para que la pretensión sea tramitada."

Por lo tanto, el incumplimiento de los presupuestos de la suspensión sin garantía, como la necesidad de documentar, poner de manifiesto y acreditar los perjuicios de difícil o imposible reparación que la ejecución pudiera irrogar al solicitante, justifica que los tribunales económico-administrativos rechacen de plano la pretensión del interesado, sin necesidad de previa subsanción.

**Denegación administrativa**, que puede venir referida a actos de sanción o a actos de otra naturaleza -gestión, liquidación, recaudación-.

Para ello acudiré a la STS de 10.10.2011, cuyo fundamento de derecho tercero es del siguiente tenor literal:

*<<En cuanto al fondo de la discusión, es cierto que el Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de suspender la ejecutividad de actos de contenido negativo.*

*Así, por ejemplo, en materia de extranjería, como evidenció la sentencia de 16 de mayo de 2000 (casación 1953/97, FJ 1º), que invocando otros pronunciamientos, en particular las sentencias de 13 de marzo de 1999 (casación 6337/95) y 28 de septiembre de 1999 (casación 2000/95), explicó que, si bien la denegación de la exención de visado es un acto de contenido negativo, la obligación de salir del territorio español tiene un evidente carácter positivo, por lo que, aun impuesta legalmente, es susceptible de suspensión cautelar. En otros casos, relacionados con la misma materia, en los que se denegaba una tarjeta de residencia de un estudiante (p. ej.: la sentencia de 16 de julio de 2002 (casación 7922/99), la Sala tomó en consideración varias circunstancias concurrentes, como el arraigo, los estudios universitarios cursados y sobre todo la consecuencia "positiva" del acto denegatorio, que era la salida de nuestro país, circunstancia que modificaba sustancialmente la situación de quien recurría.*

*Por el contrario, tratándose de concesiones administrativas y actos autorizatorios en general la solución ha sido la contraria. En la sentencia de 12 de abril de 2001 (casación 3625/99, FJ 4º)*

enfaticamos que el acto recurrido era una decisión de contenido negativo (puesto que se limitaba a no conceder una licencia) y que, por ello, no podía accederse a la suspensión si no se quería convertir a la suspensión en un acto positivo de anticipación provisional de la licencia discutida, lo que excede de la naturaleza de tal medida cautelar. La denegación de la licencia (en cuanto acto de contenido negativo) deja la situación histórica tal como estaba, no innova nada, lo que significa que los posibles daños y perjuicios que por el cese de la actividad pueden producirse no derivan de esa denegación, sino de un acto propio anterior del solicitante, al desenvolverse como si la autorización existiera.

En el ámbito tributario se ha mantenido el criterio general de no acordar la medida cautelar de suspensión de actos de contenido negativo. Con ocasión de la suspensión de aplazamientos de deudas tributarias hemos recordado ese criterio general (sentencias de 25 de mayo de 2007 (casación 1916/04, FJ 4 °) y 13 de marzo de 2008 (casación 8143/04 FJ 3°). Y es que la suspensión debe referirse a un acto de contenido positivo, que sea ejecutable, sin que quepa dejar sin efecto cautelarmente los actos negativos, como es ahora el caso, pues, dado su contenido, la suspensión cautelar supondría la concesión de lo pedido, siquiera sea con carácter temporal (mientras dura la sustanciación del proceso).

Como se ve, la casuística es de lo más variada, circunstancia que dificulta el establecimiento de una doctrina general aplicable a todos los casos y en todas las circunstancias; resulta menester atender a los hechos del supuesto analizado, no sin dejar constancia de que en el ámbito en el que ahora nos movemos, el tributario, el criterio general es la no suspensión de los actos negativos. La vinculación a la realidad de los acontecimientos, el alcance de la actividad administrativa cuya suspensión se pretende, junto con el régimen jurídico aplicable en cada caso, constituyen elementos determinantes para valorar la legalidad de la suspensión de los llamados "actos de contenido negativo".

Podemos añadir que, pese al superado carácter meramente revisor de la jurisdicción contencioso administrativa ( sentencias, entre otras, de 18 de noviembre de 1995 (casación 687/93, FJ 2°), 10 de diciembre de 1996 (casación para unificación de doctrina 6218/93, FJ 6°); 23 de diciembre de 1996 (casación 1450/92, FJ 5°); 16 de diciembre de 1997 (casación 4853/93, FJ 3 °); y 12 de mayo de 1998 (casación 1400/94, FJ 3°)), no cabe en sede jurisdiccional, sin más, y vía "suspensión" de un acto por el que la Administración deniega un derecho, prestación o interés, que la Sala de justicia lo conceda, invadiendo el campo propio de la decisión de fondo todavía no adoptada. En estos casos, suspensión incidental y la impugnación sobre el fondo se solapan, de tal manera que, en realidad, si se suspende el acto negativo el recurso viene a perder en cierta medida su objeto. La necesidad de que a través de la justicia cautelar se asegure el futuro resultado de la contienda y el pleno cumplimiento del fallo que se dicte no justifica que, por el cauce de esa medida cautelar, se satisfaga la pretensión principal. Si así se admitiera, se desbordaría la función atribuida a los órganos jurisdiccionales, supliendo y sustituyendo facultades atribuidas al ámbito de decisión de la Administración, sin que opere control efectivo en sede

jurisdiccional de la actividad administrativa a través del proceso debido.

En el presente caso, la Administración tributaria denegó el aplazamiento pedido por el contribuyente. En sede administrativa, con la consiguiente revisión económico-administrativa y como cuestión incidental, se interesó la "suspensión" de esta denegación, que acertadamente fue denegada. Sin embargo, interpuesto recurso contencioso administrativo, la Sala de instancia acogió la pretensión de "suspender" el acuerdo denegatorio del aplazamiento y en consecuencia la concedió. Efectivamente, pese a que la sentencia impugnada afirma lo contrario, lo que materialmente ha hecho es otorgar el aplazamiento.

No podemos compartir la argumentación jurídica que se contiene en el fundamento cuarto de la sentencia recurrida. A diferencia de lo que ocurre en sede jurisdiccional, no hay un catálogo abierto de medidas cautelares susceptibles de adoptarse en las vías administrativa y económico-administrativa. Según establecen los artículos 233 de Ley General Tributaria de 2003 y 43 a 47 del Real Decreto 520/2005, la única medida cautelar posible frente a un acto tributario es la suspensión de su ejecutividad. No cabe, ni está legalmente previsto, otro tipo de medidas cautelares; mucho menos las de carácter positivo, como la concedida por la sentencia que se impugna.>>.

**Adopción administrativa de medida cautelar**, que puede venir referida a actos de sanción o a actos de otra naturaleza - gestión, liquidación, recaudación-.

1) En cuantos a los **actos que NO conllevan sanción tributaria**, el alcance de la suspensión cautelar administrativa no suele representar problema alguno desde el punto de vista jurisdiccional pues ya es admitida, por reiterada, la doctrina de que en estos casos deben ser aplicados los presupuestos de los artículos 130 y siguiente para adoptar la decisión correspondiente, ello con independencia de que en vía administrativa se hubiese acordado la suspensión automática con garantías, es decir, no cabe hacer extensiva la suspensión automática con aportación de garantías, sino que deberá valorarse la concurrencia de los presupuestos necesarios para que toda medida cautelar pueda ser adoptada y, posteriormente, decidir con base en ello y no solo en la existencia de la garantía prestada. Resaltar que ese criterio fue inicialmente mantenido por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, desde la entrada en vigor de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, siendo claro ejemplo de ello el Auto de 19 de septiembre de 2000 (pieza de medidas cautelares del recurso 397/2000).

2) Más problemas plantea cuál deba ser el efecto de que deba tener en vía de tutela cautelar jurisdiccional la adopción de la suspensión administrativa en casos de **actos de sanción tributaria** pues la legislación administrativa

que ha quedado citada (artículo 223.1º, párrafo segundo, y 8º de la LGT, y artículo 39.3º del Real Decreto 520/2005) contempla la suspensión en vía administrativa.

Este supuesto es analizado en recientes STS de 2.02.2012, de 25.01.2012, de 16.01.2012 y de 15.12.2011, reiterando el criterio sentado por STS en Peno de 7 de marzo de 2005.

La STS de 2.02.2012 resume ese criterio diciendo: <<En definitiva, lo procedente es en sede judicial aplicar los criterios que ofrece los arts 129 y ss. de la LJ, que posibilita " la potestad judicial de atemperar las medidas cautelares que el órgano jurisdiccional pueda o deba adoptar, en el marco de los recursos contencioso administrativos, a las peculiares circunstancias que se deriven de la necesaria ponderación de los intereses públicos y privados puestos en juego". Pero de manera seria y rigurosa, no siendo suficiente, como se hace en el auto de la Audiencia Nacional, la mera invocación formal, para prescindiendo de aplicar los criterios que se exige legalmente, interpretados por la jurisprudencia, suspender automáticamente la sanción tributaria sin garantía.>>.

La STS de 16.01.2012 recoge este criterio de la siguiente manera: <<Debemos empezar recordando que la jurisprudencia de esta Sala ha sufrido un importante evolución que culmina con la sentencia de 7 de marzo de 2005 (casación 715/99), en la que, tras hacer referencia a nuestras sentencias de 6 de octubre de 1998 (casación 6416/97) y 5 de octubre de 2004 (casación 4793/99), en el fundamento jurídico quinto EDJ2004/159822 concluíamos que:

<<(...)

Es decir, lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa (o sea, que ésta se agote), y no la firmeza en el sentido de que, hasta la resolución final del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría afirmarse que la sanción había quedado firme en vía administrativa.

(...) En consecuencia, no hay, ya, razones técnico jurídicas para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase "sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa" contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando) sólo puede interpretarse O BIEN como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no quepa ya otro recurso administrativo o económico administrativo), O BIEN, como máximo, "hasta que se adopte, en la vía contencioso administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, "ex novo", o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 ó 129 y siguientes de la LJCA 29/1998, PUES, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo "ex

post facto", lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT 58/2003, ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía contencioso administrativa incoada (si se dan los dos condicionantes del artículo 233.8 de la citada LGT 58/2003) conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el mismo recurso contencioso administrativo), sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional.»

Es decir, a partir de este pronunciamiento y bajo el régimen jurídico hoy en vigor, no existe razón alguna para dar a las sanciones tributarias, en la vía jurisdiccional, un régimen jurídico en lo referente a las medidas cautelares diferente a cualquier otro acto o actividad administrativos sujetos al control de legalidad de los tribunales de justicia. El automatismo de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones que el legislador ha previsto mientras dura la contienda en sede administrativa, como se desprende de los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), sólo se mantiene «hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada».

Por lo tanto, el único régimen jurídico aplicable y al que debe someterse el tribunal al que le piden, como medida cautelar, la suspensión de la ejecutividad de un acto administrativo, sancionador o no, es el contemplado en los artículos 129 y siguientes de la Ley 29/1998, analizando los específicos motivos invocados para justificar la suspensión de la ejecutividad de la sanción y valorando los intereses en conflicto. Ya dijo el Tribunal Constitucional en su sentencia 66/1984 de 6 de junio (FJ 3º) que la ejecutividad de los actos sancionadores no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva, cuya satisfacción se produce facilitando que esa ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, que, con la información y la contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión.>>.

#### REGULACION DE LA LEY JURISDICCIONAL 29/1998

La vigente regulación de las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo de la Ley 29/1998, de 13 de julio (Capítulo II del Título VI), tal y como resaltan diversas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (de 25 de julio de 2006, de 9 de julio de 2009, de 21 de julio de 2009 y de 15 de marzo de 2011) se integra por un **sistema general** (artículos 129 a 134) y **un supuesto especiales** (artículo 136 -medidas cautelares en casos de inactividad y vía de hecho, de los artículo 29 y 30 ).

Junto a ellos existe el régimen especial del artículo 135 - medidas cautelarísimas-

El sistema general se caracteriza por lo siguiente:

1ª. Constituye un **sistema de amplio ámbito**, por cuanto resulta de aplicación al procedimiento ordinario, al abreviado (artículo 78 LRJCA), así como al de protección de los derechos fundamentales (artículos 114 y siguientes); y las medidas pueden adoptarse tanto respecto de actos administrativos como de disposiciones generales, si bien respecto de estas sólo es posible la clásica medida de suspensión y cuenta con algunas especialidades procesales (arts. 129.2 y 134.2 LJ).

2ª. Se fundamenta en un **presupuesto claro y evidente**: la existencia del "**periculum in mora**". En el artículo 130.1, inciso segundo, se señala 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". Por el contrario, no hace referencia expresa a fumus boni iuris o apariencia de buen derecho. LUEGO ANALIZAREMOS estos presupuestos.

3ª. Instaure un **juicio valorativo o ponderativo de los intereses en conflicto**. Como contrapeso o parámetro de contención del anterior criterio, el nuevo sistema exige, al mismo tiempo, una detallada valoración o ponderación del interés general o de tercero. Así y en concreto,

-en el artículo 130.1º se dice que la medida cautelar podrá adoptarse "previa valoración de los intereses en conflicto

-en el artículo 130.2 se señala que, no obstante la concurrencia del periculum in mora, "la medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada".

4ª. Las medidas cautelares tiene un **carácter excepcional**, ello porque según el artículo 130.1º "PODRAN acordarse ÚNICAMENTE cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso". Y, siendo procedente la medida, según el artículo 130.2º, "PODRA denegarse cuando ésta pudiera seguirse perturbación grave para los intereses generales o de tercero".

5ª. Desde una perspectiva procedimental la LRJCA apuesta decididamente por la **motivación de la respuesta** sobre la petición de la medida cautelar, consecuencia de la previa ponderación de los intereses en conflicto; así, en el artículo 130.1.1º exige para su adopción la "previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto"; expresión que reitera en el artículo 130.2 "in fine", al exigir también una ponderación "en forma circunstanciada" de los citados intereses generales o de tercero.

6ª. Con la nueva regulación concluye el monopolio legal de la medida cautelar de suspensión, pasándose a un **sistema de "numerus apertus"**, de medidas innominadas, entre las que sin duda se encuentran las de carácter positivo. El artículo 129.1 se remite a "cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia".

7ª. Se establece con precisión el **ámbito temporal** de las medidas, regulándose la solicitud de las medidas, su duración y las posibilidades de modificación.

a) SOLICITUD

El artículo 129 establece que:

*"1. Los interesados podrán solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia.*

*2. Si se impugnare una disposición general, y se solicitare la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados, la petición deberá efectuarse en el escrito de interposición o en el de demanda".*

b) DURACION, LEVANTAMIENTO Y CANCELACIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR. REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LA OBTENCIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR

El artículo 132.1º -INCISO PRIMERO- dice que *"Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que éste finalice por cualquiera de las causas previstas en esta Ley"*, es decir, la sentencia que pone fin al proceso conlleva el levantamiento de la medida cautelar -artículo 133.3º-.

Especial mención debe hacerse aquí a los efectos del levantamiento de la medida cautelar, ello porque el artículo 133.3º de la LJCA, *una vez levantada la medida por sentencia o por cualquier otra causa, permite que el interesado que aportó la garantía pueda solicitar, ante el órgano jurisdiccional que la adoptó, la indemnización por los daños padecidos, en trámite incidental y durante el plazo de un año tras el alzamiento de la medida cautelar.*

Entiendo que sobre el particular pueden plantearse dos cuestiones:

PRIMERA: ¿Es posible que en el ámbito de la pretensión regulada en el artículo 31.2 de la LJCA -la relativa al pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada, abarcando, en su caso, la indemnización por daños y perjuicios sufridos- pueda quedar incluida la relativa a los costes soportados por la obtención de la garantía aportada para obtener la suspensión?

Dos son las posibles respuestas:

1ª) Negativa, porque dichos costes no son consecuencia directa del actuar administrativo, pues derivan del acto voluntario del sujeto de solicitar la suspensión.

2ª) Positiva, por entender que el coste de la garantía es una de las alteraciones que ha provocado la actuación administrativa en la situación jurídica individualizada cuyo pleno restablecimiento ampara la LJCA.

A esta segunda puede coadyuvar la clara conexión de causa-efecto entre la actuación de la Administración y el daño del particular, sin mediación de éste ni de factores externos, que se exigiría para apreciar la responsabilidad patrimonial de la Administración.

En consecuencia, si se solicitó la medida cautelar y se aportó garantía con la misma demanda, es posible admitir que la pretensión de resarcimiento alcance a la restitución de los costes derivados de la garantía, a resultas de su posterior cuantificación cuando ésta se cancele por estimarse la pretensión principal.

SEGUNDA: ¿Alcanza o no la citada pretensión a los costes de las garantías aportadas para la suspensión del acto en vía administrativa?

El artículo 33 LGT establece la obligación de la Administración tributaria de reintegrar el coste de las garantías aportadas para la suspensión del acto en el caso de que la sentencia firme fuera estimatoria de su improcedencia, previendo igualmente el reembolso parcial si la estimación fuera parcial y los intereses legales desde el momento en que se incurrió en los costes de las garantías.

Aunque la obligación viene impuesta por ley y por ello hay un sector de la doctrina que muestra su posición contraria, entiendo que ello no impide que cuando se postule la nulidad de un acto tributario suspendido en vía administrativa pueda reclamarse en la demanda el derecho a su percepción, como tampoco es impedimento para el pronunciamiento jurisdiccional sobre ello. Un claro ejemplo de ello es la sentencia dictada el día 2-12-2010 (recurso nº 2636/2008 por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de Valencia, cuyo fundamento de derecho tercero dice: <<En cuanto al reconocimiento del derecho al reembolso de los costes del aval formalizado en garantía de la suspensión de la deuda tributaria contenida en el acto administrativo de liquidación, hay que indicar que el artículo 33 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que "La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago."

*En consecuencia procede declarar el derecho de la actora al reintegro de los gastos del aval prestados para la obtención de la suspensión de la ejecución de la liquidación originariamente impugnada y los intereses correspondientes.>>.*

Considero que la virtualidad de la previsión legal no es otra que evitar que tras una sentencia estimatoria se imponga al administrado el tener que iniciar un procedimiento ante el órgano que dictó el acto para obtener una resolución declarando procedente lo que la propia LGT obliga a reconocer.

Finalmente, según el artículo 133.3º, último inciso, si no se formulase la solicitud de reclamación de daños dentro de dicho plazo, se renunciase a la misma o no se acreditase el derecho, se cancelará la garantía constituida.

#### c) MODIFICACION

El artículo 132.1º -INCISO SEGUNDO- dice que "No obstante, podrán ser modificadas o revocadas durante el curso del procedimiento si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran adoptado".

Un límite a la modificación está en el artículo 132.2°, cuando establece que "No podrán modificarse o revocarse las medidas cautelares en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso respecto al análisis de las cuestiones formales o de fondo que configuran el debate, y, tampoco, en razón de la modificación de los criterios de valoración que el Juez o Tribunal aplicó a los hechos al decidir el incidente cautelar".

En este apartado hay que hacer referencia a si el interesado tiene la DISPONIBILIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR adoptada A su instancia o, por el contrario, debe prevalecer el régimen del artículo 132.1° citado -modificación o revocación por cambio de circunstancias-. Posibilidad admitida por el TS en Auto de Pleno de la Sala Tercera de 28 de abril de 2006 (recurso n° 47/2006, sobre la OPA de control de Endesa, S.A.)

8ª. Por último, y en correspondencia con la apertura de las medidas cautelares, la nueva Ley lleva a cabo una **ampliación de las contracautelas**, permitiéndose, sin límite alguno, que puedan acordarse "las medidas que sean adecuadas" para evitar o paliar "los perjuicios de cualquier naturaleza" que pudieran derivarse de la medida cautelar que se adopte (133.1); añadiéndose además que la misma "podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en derecho" (133.2).

Junto a lo anterior, y como aportaciones jurisprudenciales al sistema, debe dejarse constancia de que:

1º) la conjugación de los dos criterios legales citados (periculum in mora y ponderación de intereses) debe llevarse a cabo sin prejuzgar el fondo del litigio, ya que, por lo general, en la pieza separada de medidas cautelares se carece todavía de los elementos bastantes para llevar a cabo esa clase de enjuiciamiento, y por que, además, se produciría el efecto indeseable de que, por amparar el derecho a la tutela judicial efectiva cautelar, se vulneraría otro derecho, también fundamental e igualmente recogido en el artículo 24 de la Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba.

2º). no obstante la ausencia de soporte normativo expreso en los preceptos de citados, aunque sí en el artículo 728 de la LECv 1/2000- sigue contando con singular relevancia la doctrina de la apariencia de buen derecho (fumus boni iuris), la cual permite (1) en un marco de provisionalidad, (2) dentro del limitado ámbito de la pieza de medidas cautelares, y (3) sin prejuzgar lo que en su día declare la sentencia definitiva, proceder a valorar la solidez de los fundamentos jurídicos de la pretensión, si quiera a los meros fines de la tutela cautelar. Lo analizaré a continuación.

## **PRESUPUESTOS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES**

El fundamento de las medidas cautelares será, no tanto evitar daños o perjuicios de difícil o imposible reparación, como procurar LA GARANTÍA DE LA EFECTIVIDAD DE LA SENTENCIA, que SE IDENTIFICA

- En el sistema general: con la necesidad de evitar que la ejecución del acto o disposición cause la pérdida de la finalidad legítima del recurso: PERICULUM.

- En el del artículo 136: con la necesidad de adopción de la medida salvo que no se den los requisitos de los artículos 129 y 130: FUMUS.

He dicho antes que el sistema instaurado por la Ley 29/1998 se fundamenta en un presupuesto claro y evidente: la existencia del periculum in mora. En el artículo 130.1, inciso segundo, se señala 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". Por el contrario, no hace referencia expresa a fumus boni iuris o apariencia de buen derecho.

Pues bien, llega ahora el momento de analizar estos presupuestos, según nos encontremos en el sistema general (artículos 129 y 130) o en el especial (artículo 136).

#### 1º) **SISTEMA GENERAL.**

El "Periculum" se identifica con la necesidad de evitar que la ejecución del acto o disposición cause la pérdida de la finalidad legítima del recurso.

La nueva Ley ha abandonado la expresión "causar daños de imposible o difícil reparación" pero esta idea sigue siendo consustancial a las medidas cautelares ya que si la finalidad de la medida cautelar es otorgar tutela judicial efectiva (evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso), lo que puede hacerla peligrar realmente son los perjuicios de difícil reparación, no los efectos favorables de los actos impugnados ni los perjuicios fácilmente reparables, como tampoco la mera duración del recurso.

Esa irreparabilidad de los daños (PERICULUM) ha de ser valorada en cada caso concreto (JUICIO PONDERATIVO),

- ponderando los intereses en conflicto, y
- en función de cuál sea el grado de necesidad con la que el interés público reclame la ejecutividad

Pero ese juicio ponderativo no se agota con la valoración de los intereses en juego, sino que exigirá que el órgano judicial tome en consideración la posibilidad de que la sentencia pueda ser favorable a las pretensiones de quien la solicita -APARIENCIA DE BUEN DERECHO-, aunque, como ya he dicho, el artículo 130 haya omitido toda referencia a este presupuesto -aportación jurisprudencial-.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la más reciente jurisprudencia hace una aplicación muy matizada de la doctrina de la apariencia del buen derecho,

-utilizándola en determinados supuestos **de** nulidad de pleno derecho, siempre que sea manifiesta ATS 14 de abril

de 1997; **de** actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula, **de** existencia de una sentencia que anula el acto en una instancia anterior aunque no sea firme; y **de** existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia frente al que la Administración opone una resistencia contumaz),

-pero advirtiéndolo, al mismo tiempo, de los riesgos de la doctrina al señalar que "la doctrina de la apariencia de buen derecho, tan difundida, cuan necesitada de prudente aplicación, debe ser tenida en cuenta al solicitarse la nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición general, declarada previamente nula de pleno derecho o bien cuando se impugna un acto idéntico a otro ya anulado jurisdiccionalmente, pero no (...) al predicarse la nulidad de un acto, en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión, pues, de lo contrario se prejuzgaría la cuestión de fondo, de manera que por amparar el derecho a la efectiva tutela judicial, se vulneraría otro derecho, también fundamental y recogido en el propio artículo 24 de la Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba, porque el incidente de suspensión no es trámite idóneo para decidir la cuestión objeto del pleito (AATS 22 de noviembre de 1993 y 7 de noviembre de 1995 y STS de 14 de enero de 1997, entre otros)".

## 2º) SISTEMA ESPECIAL.

Un régimen diferente al que acabamos de ver es el previsto en el artículo 136 de la LJCA 29/1998.

*Este precepto dice que "En los supuestos de los artículos 29 y 30, la medida cautelar se adoptará salvo que se aprecie con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos o la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará en forma circunstanciada".*

Por tanto, aquí existe:

- una regla general, la concesión de la medida cautelar, aunque condicionada a que concurren los requisitos de los artículos 129 y 130: EL PRESUPUESTO BASICO ES EL FUMUS BONI IURIS y no el periculum.

- una excepción, la no concesión siempre que se aprecie con evidencia la no concurrencia de esos requisitos o que la medida ocasione grave perturbación a los intereses generales o de tercero.

Hay un cambio de reglas motivado por el hecho de que en los supuestos de inactividad o vía de hecho la ilegalidad

aparente de la "actividad" de la Administración determina que deba quedar privada del privilegio de la ejecutividad.

Se exige también un juicio ponderativo, tanto para la apreciar la evidencia de los requisitos de los artículos 129 y 130, pero con base en el Fumus y no en el Periculum, como para llegar a la denegación por la apreciación efectos negativos al interés general o de terceros.

#### **SISTEMA ESPECIALISIMO.**

Me refiero aquí a la posibilidad de solicitud de medidas cautelares **inaudita parte** que regula el artículo 135 de la LJCA y según el que:

1. Cuando los interesados alegaran la concurrencia de circunstancias de especial urgencia en el caso, el juez o tribunal sin oír a la parte contraria, en el plazo de dos días podrá mediante auto:

a) Apreciar las circunstancias de especial urgencia y decidir adoptar o denegar la medida, conforme al artículo 130 -concurrencia de los presupuestos básicos-.

Es decir, apreciada la urgencia, deberá valorarse la concurrencia de los presupuesto generales porque no parece posible adoptar una medida cautelar urgente si no existe pérdida de finalidad legítima o fumus.

Contra este auto no se dará recurso alguno.

En la misma resolución el órgano judicial

- dará audiencia a la parte contraria para que en el plazo de tres días alegue lo que estime procedente o bien

- convocará a las partes a una comparecencia que habrá de celebrarse dentro de los tres días siguientes a la adopción de la medida.

Recibidas las alegaciones o transcurrido el plazo en su caso o bien celebrada la comparecencia, el juez o tribunal dictará auto sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada, el cual será recurrible conforme a las reglas generales.

b) No apreciar las circunstancias de especial urgencia y ordenar la tramitación del incidente cautelar conforme al artículo 131, durante la cual los interesados no podrán solicitar nuevamente medida alguna al amparo del presente artículo.

2. En los supuestos que tengan relación con actuaciones de la Administración en materia de extranjería, asilo político y condición de refugiado que impliquen retorno y el afectado sea un menor de edad, el órgano jurisdiccional oirá al Ministerio Fiscal con carácter previo a dictar el auto al que hace referencia el apartado primero de este artículo.

#### IMPUGNACION DE MEDIDAS CAUTELARES

-Las adoptadas en instancia por los Juzgados pueden ser recurridas en apelación, en doble efecto, antes las Salas de TSJ según el artículo 80.1,a).

-las adoptadas en instancia por las Salas de TSJ podrán ser recurridas en casación ante el TS según el artículo 87.1,b).

-las medidas cauteladísimas -artículo 135- y las preprocesales - artículo 136.2- no pueden ser objeto de recurso. Las primeras quedarán sujetas a contradicción en la comparecencia a convocar para su mantenimiento, modificación o alzamiento. Las segundas deberán ser solicitadas en un plazo de 10 días en la demanda y sujetas comparecencia. Los autos que se dicten quedarán sujetos al anterior régimen de recursos.

#### **OCTAVO.- Ejecución de sentencias y extensión de efectos.**

Dos relevantes novedades incorpora la LJCA de 1998 en torno a la ejecución de sentencias dictadas por los órganos contencioso-administrativos.

-La primera, de carácter general, sobre la **ejecución de sentencias condenatorias** de la Administración al pago de cantidades líquidas.

-La segunda, sobre la **extensión de efectos de sentencias** dictadas en ciertos asuntos, como son los de personas y los de materia tributaria.

#### 1.- LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS CONDENATORIAS DE LA ADMINISTRACIÓN AL PAGO DE CANTIDADES.

El artículo 103.1 de la LJCA reitera expresamente el principio constitucional instaurado por el artículo 117.3º de la CE de atribuir exclusivamente a los Tribunales la ejecución de sentencias, correspondiendo al órgano que conoció el asunto en primera o única instancia.

Por su parte, el artículo 106 dispone dos medidas directamente dirigidas a evitar el impago de cantidades a que pudiera ser condenada la Administración.

La primera, ordenar a la Administración el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto, considerarlo ampliable.

La segunda, ordenar que en los tres meses siguientes a la notificación deberán efectuarse las modificaciones

presupuestarias necesarias para cumplimiento de la sentencia.

De este modo, la LJCA mantiene el principio de cobertura del gasto por el oportuno crédito presupuestario, pero acude a las propias prerrogativas de la Administración que hoy le permiten alterar y modificar las iniciales previsiones presupuestarias.

Este mismo artículo 106 LJCA regula medidas que refuerzan la posición del favorecido por una sentencia condenatoria de la Administración al pago de cantidades.

- En el ap. 2º dispone el devengo del interés legal desde el día de la notificación al órgano administrativo, suprimiendo para este supuesto el período de carencia de tres meses contemplado en general por el art. 24 LGP (aunque favorece a la Administración en comparación con otros condenados judicialmente al pago de cantidades, que, según el art. 576 LEC, soportarán dicho interés legal más dos puntos).

-En el ap. 3º permite instar la ejecución forzosa transcurridos tres meses desde la notificación sin haberse satisfecho por la Administración las cantidades debidas.

-En el ap. 4º, somete al órgano judicial la alegación por la Hacienda Pública de grave quebranto de la misma por la ejecución de la sentencia, adoptándose en tal caso por dicho órgano judicial la forma de ejecución menos gravosa.

## 2. LA EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS DE SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

El artículo 72.3º de la LJCA establece como regla general que a los efectos de las sentencias que reconocen una situación jurídica individualizada, quedan referidos quienes fueran parte en el proceso.

Sin embargo, este mismo precepto establece una salvedad, referida a lo dispuesto en los artículos 110 y 111 de la Ley.

En el **artículo 110** se contempla la extensión de los efectos de las sentencias dictadas en materia tributaria (también en materia de personal de las Administraciones públicas), siendo una de las novedades más celebradas de la Ley de 1998, aunque la posterior reforma por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, recortó considerablemente la eficacia de esta medida.

Para que pueda producirse la extensión de efectos de la sentencia a quien no fue parte en el proceso, se precisan tres requisitos:

- Material: Identidad de situación jurídica entre los interesados y los favorecidos por el fallo.

Identidad que debería apreciarse, junto a los criterios generales, a la luz de los que sirven a efectos de apreciar la existencia de cosa juzgada. Pero, a tener del ap.5.c) del precepto, se desestimará la petición de extensión si el solicitante hubiera dejado firme y consentida la resolución administrativa dictada. Por tanto, la identidad de situación jurídica que exige la extensión de sentencias no sólo se refiere a la de la situación base, sino también a la procesal, pues sólo permite acudir a la extensión cuando se esté pendiente de recurso administrativo o contencioso o en fase de interponerlos. Por ello, este instituto no sirve para evitar los recursos, sino sólo para resolver los ya interpuestos sin tener que tramitarlos en su integridad.

- Competencial: Sólo cabrá la extensión cuando el órgano que dictó la sentencia fuera competente territorialmente para conocer de la situación jurídica a la que se pretende extender los efectos.

-Procedimental: La extensión debe instarse por los interesados directamente al órgano judicial que dictó la sentencia que se pretende extender, en el plazo de un año desde la última notificación de la sentencia firme a quien fue parte en el proceso, o, en su caso, desde la última notificación de la sentencia que puso fin a los recursos en interés de la ley o de revisión.

La resolución que ponga fin al incidente:

1) no podrá reconocer una situación diferente que la fallada en la sentencia cuya extensión se postula,

2) será desestimatoria cuando existe

- cosa juzgada respecto a la concreta pretensión;
- cuando la doctrina cuya extensión se postula resultare contraria a la del Tribunal Supremo o a la de los Tribunales Superiores de Justicia en recursos para unificación de doctrina;
- cuando existiera acto firme y consentido por parte del interesado.

En caso de hallarse pendiente la sentencia cuya extensión se pide, de un recurso de revisión o de casación en interés de la ley, se suspenderá el incidente de extensión de sus efectos hasta que se resuelva el citado recurso.

3) será susceptible de recurso de apelación cuando lo sea la sentencia que se extiende -artículo 80 de la LJCA-;

4) según el artículo 87.2 de la LJCA admite el recurso de casación en todo caso contra los autos dictados en aplicación del artículo 110, aunque no lo fuera la sentencia a extender.

En el artículo 111 se regula la extensión de los efectos de las sentencias dictadas en procedimientos acumulados por la vía del artículo 37.2° de la LJCA. Es el llamado "procedimiento testigo" por el cual se tramita un sólo procedimiento con carácter preferente dejando en suspenso la tramitación de los demás, previa audiencia de las partes, y el resultado del mismo extenderse a todos los restantes.

### **PERSPECTIVAS DE FUTURO**

El enjuiciamiento de las actuaciones de la Administración Pública en materia de tributos constituye, con bastante diferencia y junto a las cuestiones derivadas del empleo público, las más numerosas de las que conoce la jurisdicción contencioso administrativo y, desde luego, la que más volumen económico representa.

A pesar de ello los instrumentos con que cuentan los Juzgados y Tribunales de este orden jurisdiccional no son los más adecuados y, de hecho, en gran medida no resulten debidamente los problemas específicos que plantea el ámbito tributario en la esfera de derechos de los administrados, ya se atiende a la distribución de competencias, a los tipos de procedimiento, incluida la fase administrativa previa, los diferentes recursos contra resoluciones judiciales. Afrontaré esta problemática planteando las siguientes cuestiones.

**PRIMERO.- Es necesaria una mayor racionalidad en la distribución de competencias y en organización de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.**

La incorporación a la planta judicial de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo supuso una importante mejora desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo y su adecuado funcionamiento debe quedar definitivamente reconocido y ser configurados como órganos de instancia en materia tributaria, cualquiera que sea la Administración autora del acto impugnado.

Al exponer cuáles son los órganos judiciales que integran la jurisdicción contencioso-administrativa les he hablado de la existencia de dos escalones con una cúspide de la pirámide. Sin embargo, lo cierto es que no existe una pirámide como tal pues los dos escalones se comparten por los Juzgados provinciales y por las Salas Territoriales ya que son órganos de instancia. Además, las Salas de los TSJ son también órganos de apelación y de casación autonómica.

Es absolutamente necesario racionalizar esa estructura dejando la primera instancia en manos de los Juzgados, de manera que las Salas queden como órganos de segunda instancia (y de casación del derecho autonómico), quedándoles atribuido, a lo sumo y en forma residual, al igual que acontece con la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el conocimiento en primera instancia del control de legalidad de Disposiciones Generales de carácter tributario.

**SEGUNDO.-** Es necesario modificar el actual procedimiento de manera que se instaure uno dotado de mayor agilidad.

Aunque es un aspecto puramente administrativo y no jurisdiccional, creo que sería necesario simplificar la vía administrativa previa y la necesidad de su agotamiento, pasando a ser potestativa en la mayor parte de los supuestos.

**TERCERO.-** La determinación de la cuantía de los recursos es un elemento capital para determinar la competencia de los distintos órganos judiciales y los recursos que puedan imponerse, más aún tras la reforma introducida en la materia que fija el acceso a la apelación en 30.000 euros y a la casación en 600.000 euros, con la importante limitación que ello comporta para el derecho de acceso a los recursos, integrado el derecho a la tutela judicial efectiva.

Por ello es necesario fijar unas reglas claras y expresas para determinarla y que no supongan una reducción de la cuantía real del acto impugnado -recargos, responsabilidades.

**CUARTO.-** En materia de medidas cautelares, dada la importancia del volumen de asuntos y la ingente cantidad de dinero que conllevan, debería de afrontarse la regulación expresa en la LJCA de los efectos de las medidas adoptadas

en vía administrativa, lo que contribuiría a dotar de mayor seguridad jurídica a la situación de los administrados.

Comparto el criterio fijado por el Tribunal Supremo que les acabo de poner de manifiesto, criterio que yo mismo mantuve desde la publicación de la vigente LJCA en mi Sala, pero no es posible que el legislador deje de contemplar una situación dispar en dos ámbitos -administrativo y jurisdiccional- que claramente se conectan e interconectan, máxime cuando ello afecta notablemente al administrados y a la administración y, por tanto, a los intereses en conflicto.

**QUINTO.-** En materia de ejecución de sentencias la extensión de efectos que regula el artículo 110, tras la modificación de la redacción originaria por Ley Orgánica 19/2003, 23 de diciembre, lleva aparejados notables problemas que deben ser afrontados.

1º) La norma exige como presupuesto para entender aplicable la extensión de efectos, la identidad de situaciones jurídicas y no una mera similitud.

Con la Disp. Adic. 14ª de la LO 19/2003 se produjo un cambio normativo que modificó el artículo 110,5,c) de la LJCA introduciendo un nuevo límite consistente en la obligada desestimación del incidente de extensión de efectos, "*si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo*".

La modificación comentada, en consonancia con la jurisprudencia existente en ese momento, no solo exige la identidad de situaciones jurídicas sino también la necesidad de interponer recurso contencioso-administrativo contra la resolución administrativa que ponga fin a la vía administrativa, impidiendo así que quede consentida y firme. Es decir, una identidad sustantiva y procesal.

La introducción de este requisito no solo obliga a interponer el recurso contencioso-administrativo, produciendo el efecto contrario al pretendido con la implantación de la extensión de efectos, sino que además se viene constatando un segundo efecto aún más preocupante pues los afectados, ante la posibilidad de que se interprete que su situación no es idéntica en una interpretación rigurosa de este requisito, abren dos vías: por un lado interponen en el plazo de dos meses el recurso contencioso-administrativo ordinario y, por otro, solicitan

la extensión de efectos de una anterior sentencia estimatoria.

2º) Otro de los problemas se refiere al órgano competente para conocer de la solicitud de extensión de efectos y su tramitación.

La primitiva redacción del artículo 110 de la LJCA establecía que la solicitud deberá dirigirse a la Administración demandada y frente a la denegación, expresa o presunta, acudir al Juez o Tribunal de la ejecución en el plazo de dos meses, que lo tramitaría como un incidente de ejecución de sentencia.

Tras la modificación operada por la LO 19/2003, dicha solicitud debe presentarse directamente "al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos" el cual pedirá de la Administración los antecedentes y un informe sobre la viabilidad de la pretensión y tras un breve trámite de audiencia se dictará el Auto correspondiente.

La reforma simplifica la tramitación pero ello multiplica las peticiones y el número de resoluciones que han de conocer y dictar los tribunales, muchas de las cuales se podrían evitar si la Administración, a la vista del pronunciamiento contenido en la sentencia y de la comprobación de las circunstancias del solicitante, accediese a su petición sin necesidad de que el interesado tenga que acudir a los tribunales con los inconvenientes que ello conlleva.

3º) Cosa juzgada y litispendencia

La petición de extensión de efectos debe desestimarse cuando su pretensión ya hubiese sido rechazada anteriormente por sentencia firme, pues en tales casos se convertiría en un mecanismo para eludir la santidad de cosa juzgada.

La regulación plantea tres reflexiones:

-La imposibilidad de extender los efectos debería ampliarse a aquellos supuestos en los que la parte hubiera visto desestimada su pretensión en una resolución de fondo aunque esta no sea firme pues de otra manera es posible utilización en paralelo y simultáneamente del recurso contencioso y la extensión de efectos, con la influencia que ello tiene en la excepción de litispendencia.

-Esta posibilidad también nos lleva ante otro problema, el de si posible solicitar y obtener la suspensión del litigio principal hasta tanto recaiga un pronunciamiento en materia de extensión de efectos.

El Tribunal Supremo en el ATS, Sala Tercera, sec. 2<sup>a</sup>, de 27 mayo 2010 (recurso 1698/2008) considera que ambas acciones no son compatibles y que de haberse iniciado ambos concurriría la excepción de litispendencia. Cita la Sentencia de 1 de octubre de 2009 y la Sentencia de 16 abril 2008.

- ¿Qué ocurre si la parte desiste del recurso contencioso-administrativo?, ¿Estaríamos ante un acto consentido y firme?

La STS, Sala Tercera, sec. 7<sup>a</sup>, de 13 diciembre 2006 (rec. 3138/2005) considera que el desistimiento del recurso contencioso-administrativo entablado no determina que nos encontremos ante un acto consentido y firme para poder solicitar la extensión de efectos mientras no hubiera prescrito el derecho a solicitarla.

Buenos Aires, a 4 de julio de dos mil doce.