

Documentos

N.I.P.O.: 634-15-035-7

EL ENVÉS DE LAS OBLIGACIONES CONEXAS: ¿VICTORIA DEL ORDEN O DERROTA DE LA JUSTICIA?

Autor: *Javier Gómez Taboada*
Abogado tributarista
Socio de MAIO

DOC. n.º 19/2015



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

A mi mujer, por el tiempo arrebatado.

*A mis hijos, para que aprecien la
-tan frágil como singular- trascendencia de la Justicia*

“Los Tribunales controlan (...) la legalidad de la actuación administrativa”

Artículo 106.1 Constitución Española

“Todo poder central adora la uniformidad, pues la uniformidad le ahorra el examen de una infinidad de detalles de los que debería ocuparse si hiciera las reglas para los hombres, en lugar de hacer pasar indistintamente a todos los hombres bajo la misma regla”

“La democracia en América” (1835-1840)

Alexis de Tocqueville

“La teoría de la argumentación rechaza las antítesis excesivamente tajantes: muestra que, entre la verdad absoluta de los dogmáticos y la renuncia a la verdad de los escépticos, hay lugar para las verdades susceptibles de ser sometidas a permanente revisión merced a la técnica consistente en aportar razones a favor y en contra”

Norberto Bobbio (1909-2004)

ÍNDICE

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN
 2. EL ESCENARIO DEL DEBATE: UNOS SUPUESTOS PARADIGMÁTICOS
 - 2.1 Casuística impositiva y procedimental
 - 2.1.1. Impuesto sobre sociedades
 - 2.1.2. IVA
 - 2.1.3. IRPF
 - 2.1.4. Aspectos procedimentales o de interrelación entre tributos
 - 2.2. Reflexiones sobre el eventual carácter negativo de estos actos
 3. LOS DOS ELEMENTOS EN LIZA
 - 3.1. La presunción de legalidad
 - 3.2. La suspensión cautelar
 4. LA APARICIÓN EN ESCENA DEL ELEMENTO “TIEMPO”
 5. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN HASTA LA LEY 34/2015
 - 5.1. El marco normativo
 - 5.2. La doctrina de la DGT
 - 5.3. La “praxis” de la AEAT (y del Ministerio Fiscal)
 - 5.4. La doctrina de los TEAs
 - 5.5. La jurisprudencia
 6. LA IRRUPCIÓN DE LA REFORMA DE LA LGT: LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS “CO-NEXAS”
 7. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA

Resumen

¿Hay ámbitos de la actuación administrativa que se sustraen al control jurisdiccional? ¿Es admisible esa impunidad -siquiera cautelar- en un país que se autodefine, ya constitucionalmente, como Estado de Derecho? Estos son los interrogantes que motivan el presente trabajo que aborda el “agujero negro” de la suspensión cautelar de los actos administrativos de carácter tributario, evidenciando la sangrante inseguridad jurídica a la que se aboca a los administrados (ciudadanos y no súbditos) cuando tratan de enervar las presunciones legales de las que goza la Administración en el ejercicio de su actividad. Ahí se configura un escenario donde late una soterrada tensión entre el poder Ejecutivo y el Judicial, con el contribuyente como involuntaria víctima de esas diatribas en las que el mejorable sistema de contrapesos de poderes, o la defensa del interés y la libertad individual frente al omnímodo poder del Estado, son aspectos que no solamente se intuyen, si no que se palpan.

Desde esa triste constatación, se analiza el desolador panorama generado por la reciente Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”.

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN

En la primavera de 1995¹, la Comisaría de la Policía Nacional de Algeciras dictó una resolución mediante la que acordaba la expulsión del territorio nacional de una inmigrante de nacionalidad ecuatoriana, basándose para ello en que ésta carecía del preceptivo permiso de residencia.

Ese acto administrativo fue recurrido por la interesada, logrando, ya en sede judicial, la suspensión cautelar de la orden de expulsión.

Mientras se sustanciaba su recurso contra la ya mencionada resolución -y una vez decretada su suspensión-, logró una oferta de trabajo cuya tramitación administrativa fue desestimada por la Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social de Murcia, que emitió un acuerdo desestimatorio de tal pretensión, fundamentando esa negativa, precisamente, en la previa existencia de una orden de expulsión (motivo expresamente previsto en la normativa de extranjería² directamente aplicable al caso), aun cuando -y ésta es la clave del asunto- ésta estuviera suspendida.

La cuestión es que, disconforme con esa denegación administrativa de la oferta de trabajo, su pretendido empleador acudió a la Justicia, que estimó³ su pretensión al entender que “si consta que la orden de expulsión está impugnada jurisdiccionalmente, así como que ha sido suspendida su efectividad, y existe por ello la expectativa de que pueda ser anulada, no parece razonable la valoración que de esa orden se hace en el procedimiento administrativo que aquí ese está enjuiciando. Y esto porque, de recaer una sentencia estimatoria en ese proceso judicial carecería ya de utilidad, y porque si la expulsión fuera finalmente ratificada jurisdiccionalmente el posible permiso de la trabajadora extranjera no sería obstáculo para llevarla a cabo”.

La Administración General del Estado, por su parte, impugnó esa sentencia ante el Tribunal Supremo (TS) argumentando que “el Reglamento y las instrucciones impiden que quien esté incurso en causa de expulsión pueda obtener el permiso de residencia y de trabajo. Esto no queda desvirtuado por la circunstancia de que la orden de expulsión, anterior a la solicitud, haya sido impugnada, ni siquiera en el caso de que se haya producido la suspensión de sus efectos en tanto se resuelve el recurso contencioso-administrativo(...). La resolución de expulsión ha sido dictada y, en tanto no sea anulada, ha de entenderse que impide la concesión del permiso de residencia de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto”.

El TS, sin embargo, desestimó⁴ el recurso de casación y refrendó los argumentos de la sentencia impugnada al entender que:

“la ejecutividad del acto administrativo (...), no es sino la expresión de la facultad de la Administración de llevarlo a efecto por sus propios medios sin auxilio de los Tribunales en contra de la voluntad de los obligados. No significa que el acto no sea susceptible de producir efectos de variada naturaleza desde el momento en que se dicta (...), no vinculados necesariamente a una actividad de ejecución. Entre estos efectos figuran los efectos prerresolutorios o determinantes de la resolución en un procedimiento administrativo distinto.

La suspensión del acto administrativo constituye una medida cautelar cuyo fin es el de asegurar la eficacia de la sentencia anulatoria que pueda recaer en el proceso, en aras de la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva.

En consecuencia, la medida cautelar de suspensión no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución), sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución, por lo que permitir que el acto suspendido judicialmente pueda producirlos comportaría la frustración del efecto de la medida cautelar acordada y, por ende, de su finalidad de salvaguarda de la eficacia del proceso pendiente sobre su legalidad. (...)

¹ Los hechos aquí relatados son los que se desprenden de los pronunciamientos judiciales referenciados en este mismo Capítulo.

² A día de hoy, así se contempla en los artículos 46.a), 64.2.a), 76.1.a) y 87.1.a) -entre otros- del Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España (RD 557/2011, de 20/4).

³ Sentencia del TSJ-Murcia de 10/2/1998 (recurso nº 2107/1996).

⁴ Sentencia de 18/3/2003 (recurso nº 2976/1998).

Constando la suspensión judicial de la orden de expulsión, procede, a tenor de lo razonado, tener por suspendidos los efectos prerresolutorios de ésta consistentes en impedir que sea atendida la oferta de empleo nominativa. La orden de expulsión no puede ser tenida en cuenta para acordar sobre la misma. De no ser así se frustraría la finalidad de aquella medida cautelar, ya que la estimación del recurso no impediría que la orden de expulsión, a pesar de ser finalmente anulada, hubiera obstaculizado la regularización de la situación de la interesada de manera difícilmente reversible”.

Es decir, que lo que el TS vino a decir, ratificando así la previa interpretación del TSJ, es que la orden de expulsión existe, pero su suspensión cautelar enerva cualquier efecto que de ella pudiera derivarse (incluido el que sea un obstáculo legal para gestionar administrativamente la oferta de empleo), y no sólo el más inmediato, directo y visible que, en este caso, sería la materialización de la expulsión del territorio nacional. De este modo, el TS prima la institución de la suspensión cautelar (obvia manifestación del constitucional derecho a la tutela judicial efectiva) sobre la presunción de legalidad del acto impugnado pues, al operar la suspensión, no cabe ya que aquél -siquiera cautelarmente- surta efecto alguno a resultas de esa presunción, ubicándose así en una suerte de “pseudolimbo jurídico” pues el acto administrativo existe -eso es incuestionable-, pero en cuanto a su efectividad práctica es como si no existiera.

Esta interpretación jurisprudencial ya ha sido acogida, también, por la doctrina; así Bocanegra Sierra⁵ apunta certeramente que “la virtualidad de la suspensión no se encuentra sólo en la privación de ejecutividad del acto suspendido, sino que alcanza al conjunto de la eficacia de éste, incluyendo la interrupción de los posibles efectos determinantes de la resolución definitiva de otros procedimientos”.

Pese al tiempo transcurrido desde este episodio (en absoluto de laboratorio), lo que en este paradigmático relato y en su solución judicial se pone de manifiesto es un debate hoy aún no resuelto: una pugna, tan sorda como trascendental, entre la presunción de legalidad de los actos administrativos (fruto de la autotutela de la que está investida la Administración en el ejercicio de las funciones propias del poder Ejecutivo) y la suspensión cautelar como manifestación básica de la, constitucionalmente garantizada, tutela judicial efectiva. Y es que cuando esas dos instituciones, genuinos pilares de nuestro Estado de Derecho, confluyen en un mismo caso, ¿por qué chocan?, ¿qué les impide convivir en armonía?, porque, ¿realmente no es posible que, cada una en su respectivo ámbito, puedan incidir sobre un mismo supuesto de hecho pero cediendo una a favor de la otra en función de las circunstancias particulares del caso? Estos interrogantes, de no fácil ni infalible resolución, son precisamente los que alimentan la controversia objeto de estas líneas. En cierto modo, este conflicto en el que el orden (encarnado en la presunción de legalidad) pugna con la justicia⁶, no es del todo ajeno a ese otro, hoy de tan candente actualidad, de seguridad vs libertad, siendo así que en el escenario aquí planteado la seguridad colectiva (u orden social) vendría de la mano de la presunción de legalidad de los actos administrativos, mientras que la libertad individual se manifestaría en que la tutela judicial efectiva amparara al ciudadano, siquiera cautelarmente, preservándole su autonomía de la voluntad frente a la insaciable y omnipotente voracidad del Leviatán.

Y estas cuestiones, si ya son vidriosas en el ámbito del derecho administrativo general (que lo son, y mucho), alcanzan su cénit en el universo tributario pues es precisamente ahí, en esa siempre agria pugna entre la defensa del crédito tributario (al que habremos de atribuir un obvio vínculo con el interés general) y el obligado respeto a los derechos de los ciudadanos (en su peculiar faceta de contribuyentes), donde la tensión entre esas dos instituciones -orden y justicia; o presunción de legalidad vs suspensión cautelar- alcanza el paroxismo.

Éste y no otro es el planteamiento de la cuestión aquí abordada; y, partiendo de ella y de su hasta ahora incierta resolución, reviste el máximo interés analizar qué es lo que aporta de novedoso en este debate la aparición en escena de la regulación legal de las conocidas como “obligaciones tributarias conexas”, tal y como éstas se configuran en la recientemente aprobada reforma de la Ley 58/2003, de 17/12, General Tributaria (LGT), a través de la Ley 34/2015, de 21/9.⁷

⁵ RAÚL BOCANEGRA SIERRA; *La teoría del acto administrativo* (páginas 141 y 142); IUSTEL, 2005; y *Lecciones sobre el acto administrativo* (páginas 132 y 133); Thomson/Civitas, 2006.

⁶ Ciertamente este debate, en cuanto a los principios en liza abstractamente considerados, ya es secular, siendo prueba de ello el dilema que Goethe resolvía señalando: “*prefiero cometer una injusticia, antes que soportar el desorden*”.

⁷ BOE del 22/9/2015.

2. EL ESCENARIO DEL DEBATE: UNOS SUPUESTOS PARADIGMÁTICOS

Tal y como hemos apuntado, es en el ámbito tributario donde esa tensión entre la suspensión y la presunción de legalidad alcanza su culmen. ¿Por qué? Pues quizá por la confluencia de dos circunstancias complementarias: i) porque en el universo impositivo siempre subyace el choque⁸ entre, por una parte, una obvia manifestación de los intereses generales (que el tributo, como instrumento, está llamado a atender) y, por otra, de los particulares del contribuyente (que ve en la exacción fiscal una “afrenta” a su derecho constitucional a la propiedad privada⁹); y, además, ii) porque la ingente casuística impositiva es especialmente proclive a generar numerosas situaciones en las que esta pugna se pone de manifiesto. Veámoslas.

En el supuesto fáctico que se expuso en la Introducción la cuestión debatida era si la suspensión de la orden de expulsión afectaba única y exclusivamente a la “deportación”, en sentido estricto (que era la interpretación sostenida por la Administración), o si, por el contrario, se entendía que esa orden era virtual en todo su alcance lo que determinaría que no fuera obstáculo alguno para admitir administrativamente la posterior oferta de empleo. Pues bien, en el ámbito tributario esa discusión se suscita entre si la suspensión de un acto enerva sólo su efecto más inmediato y directo (vgr.: prototípicamente, la obligación de ingreso, si es que éste fuera uno de los efectos que se derivaran de él), o si neutraliza la totalidad del acto en sí, de modo tal que fácticamente éste existe pero, jurídicamente, es como si no existiera.

Doctrinalmente el quid de esta cuestión ha sido acertadamente apuntado por Abelardo Delgado cuando afirma que “la suspensión ha de entenderse referida a la ejecución del acto impugnado y no sólo a uno de los efectos de ese acto, como es el pago de la deuda liquidada o de la sanción impuesta. En consecuencia, al hablar de la suspensión derivada de un recurso contra un acto de naturaleza tributaria, hemos de contemplar la posibilidad de que esa suspensión se extienda a otros efectos de ese acto, bien de contenido económico, pero no inmediatamente recaudatorios, bien, inclusive, de contenido no recaudatorio. La práctica tributaria pone de manifiesto diferentes ejemplos de esta problemática”¹⁰.

Los supuestos fácticos en que esta cuestión se evidencia son muy frecuentes, siendo así que, además, su tipología es muy variopinta. Aquí nos limitaremos a apuntar algunos de ellos en el entendimiento de que son los más significativos, tanto por su habitualidad como por afectar a un mayor universo de contribuyentes.

⁸ “Como es sabido, la configuración jurídica del instituto tributario ha atravesado distintas fases históricas, donde tres grandes tendencias caben destacar: la tesis de la relación de poder, la teoría de la relación obligacional y, por fin, la del procedimiento de imposición. (...) Pues bien, desde hace ya algunos años (concretamente a partir del año 2003, pero especialmente del año 2006 en adelante), parece que lo decisivo es la voluntad de uno de esos dos sujetos de Derecho (Administración-contribuyente) manifestada en una orden de la primera y el sumiso acatamiento del segundo. Poder ordenar y tener que obedecer parece el lema de la nueva imposición; y ello, como ha observado bien la doctrina, ha tenido el respaldo en la legislación más reciente, volcada obsesivamente en la <<atribución de más y más poderes a la Administración Tributaria como vía primordial para atajar el fraude, así como en nuestra más alta jurisprudencia, que ha tratado de legitimar esta vía más allá, en nuestra opinión, de lo que la razón, el sentido común y la idea del Estado democrático de Derecho aconsejan>> y que, como natural consecuencia, ha implicado que <<el Derecho Tributario no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un mecanismo de provocación de los mismos>>. J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE; “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT” (*Revista Contabilidad y Tributación CEF* nº 381; diciembre/2014).

⁹ “Si yo pago un tributo, hay una injerencia en mi derecho de propiedad, el Estado me está amputando parte de la propiedad, con lo cual hay una injerencia que no es per se ilegítima pues hay una causa (el deber de pagar tributos contemplado en el artículo 31.1 CE) y hay un título, y el título es la Ley (artículo 31.3 CE). (...) Con lo cual la propiedad es un derecho (constitucional) que tiene que ceder cuando hay un conflicto frente a otros intereses públicos subyacentes prevalentes. (...) pero, para que la injerencia sea legítima, sólo se puede hacer por el Estado, y no de cualquier manera (...) sino con arreglo a la ley (31.3 CE), con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (103.1 CE) (...) y de conformidad con lo dispuesto por las leyes (33.3 CE)”. *La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después*, JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ, ponencia del IX Congreso Tributario AEDAF/CGPJ. Granada mayo/2013 (http://www.aedaf.es/v6/mostrar_video.asp?id_doc=201352983788902).

¹⁰ “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, ABELARDO DELGADO PACHECO: *Documento de trabajo* nº 6/07, Instituto de Estudios Fiscales; 2007.

2.1. Casuística impositiva y procedimental

2.1.1. Impuesto sobre Sociedades (IS)

— Regularizaciones de la AEAT cuestionando la existencia (o cuantía) de bases imponibles negativas (BINs) susceptibles de compensarse en ejercicios ulteriores.

Este supuesto es quizá el más paradigmático, siendo así que, además, es el que ha generado mayores pronunciamientos tanto en vía administrativa como ya en sede jurisdiccional. Y es que es obvio que lo dilatado del plazo de compensación de las BINs genera un escenario idóneo¹¹ para que se suscite el debate aquí planteado¹² siendo así un claro exponente de “cómo una obligación tributaria devengada en un determinado ejercicio puede tener consecuencias jurídicas en obligaciones tributarias devengadas en ejercicios siguientes, provocando incluso una indeseable situación de doble imposición”¹³.

El caso presenta dos variantes fácticas que, no obstante, entrañan la misma controversia técnica¹⁴: i) la AEAT minorra (o elimina) el saldo de BINs “vivas” aún pendientes de compensar sin que esa regularización conlleve deuda alguna a ingresar (es decir, que en el ejercicio de origen de esas BINs no llega a generarse cuota positiva); y ii) el acuerdo de liquidación girado por la AEAT, eliminando en su totalidad aquella BIN en su día declarada, concluye con la exigencia de una obligación de ingreso.

Es obvio que la cuestión que aquí se suscita es si durante la pendencia del proceso impugnatorio (ya sea éste administrativo, económico-administrativo o judicial), y habiendo logrado un acuerdo expreso de suspensión del acto impugnado, esas controvertidas BINs pueden o no consumirse cautelarmente. Quizá es en este supuesto donde se aprecia con toda su crudeza el debate que antes planteábamos en términos más abstractos o conceptuales¹⁵: el contribuyente necesita saber si esa suspensión enerva única y exclusivamente su eventual obligación de ingreso (que, como hemos apuntado, puede o no existir) o si, en cualquier caso (exista o no ese efecto inmediatamente recaudatorio), deja sin efecto el acto administrativo recurrido en toda su extensión, de modo y manera que la presunción de

¹¹ Este caso plantea, además, otros debates colaterales tales como, por ejemplo, el grado de ortodoxia jurídica de la sanción que se impone al contribuyente, cuando ésta confluye con la también prevista por el consumo efectivo de esas mismas BINs. A este respecto me remito a las consideraciones hechas por EVA CORDERO GONZÁLEZ en “La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, nº 4/2011.

¹² No entraremos aquí, por exceder de un modo obvio la pretensión inmediata de estas líneas, en la agria controversia (hoy aún abierta) suscitada respecto al genuino alcance de las facultades de comprobación de la AEAT de las BINs generadas en ejercicios ya prescritos, limitándome a recomendar a este respecto la consulta de “La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de períodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades”; EVA M^a CORDERO GONZÁLEZ. Comunicación presentada al III Encuentro de Derecho Financiero y Tributario *La reforma del sistema tributario español* celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el 2-3/10/2014.

¹³ “Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto”. AURORA RIBES RIBES, *Crónica Tributaria* nº 130; Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

¹⁴ Ello sin perjuicio de que estos dos escenarios (uno con cuota a ingresar y el otro sin ella) sí que pueden ofrecer diferencias sustanciales en cuanto a la garantía que, en su caso, haya de aportarse para lograr la suspensión.

¹⁵ “Así, en el caso de liquidaciones tributarias que implican una reducción de bases imponibles negativas, impugnada aquella se plantea de inmediato la cuestión de su trascendencia de cara a la posible compensación de esas bases imponibles negativas en ejercicios o períodos futuros. Igualmente, cuando una liquidación corrige la imputación temporal de una renta, se plantea de inmediato cuáles son los efectos de esa liquidación y de su impugnación respecto del momento de imputar esa renta en otro ejercicio o período. En ocasiones, es la propia Administración la que duda de los efectos de una liquidación en estos casos y de la ausencia precisamente de su suspensión, como sucede cuando una liquidación aún controvertida genera en otro período o ejercicio una devolución (...). Ahora bien, (...), impugnado ese acto, la interposición del correspondiente recurso debe abrir la posible suspensión de la ejecución de aquel, sin que esa suspensión pueda entenderse limitada necesariamente a la recaudación de la deuda o la sanción pecuniaria. (...) en el proceso contencioso-administrativo, no cabe duda que el juez o tribunal puede adoptar una medida cautelar de suspensión que se extienda a los aspectos no recaudatorios del acto inicial, si el recurrente lo solicita. Debería regir en este punto, en la medida en que se acepte, el principio de continuidad de la suspensión concedida en vía económico-administrativa. En este caso, como en los anteriores, tal vez la caución podría o debería tener en cuenta todas las consecuencias económicas de la suspensión, inclusive las que se deriven en otros períodos o ejercicios como efecto indirecto de la misma”. ABELARDO DELGADO PACHECO; *Op. cit.*. Es más, sería dable argumentar que el importe a suspender (y las consiguientes garantías a aportar) se pudiera ir acompañando al ritmo en que se necesitara consumir el controvertido crédito fiscal.

legalidad de la minoración/eliminación de BINs también quede en suspenso lo que, en tal supuesto, habilitaría que en los ejercicios venideros pudiera, siquiera de un modo transitoriamente cautelar (y a expensas del pronunciamiento que sobre el fondo finalmente recayera), compensar esas BINs con sus futuras bases positivas minorando sensiblemente su factura fiscal.

Este concreto supuesto aporta al debate un adicional elemento de juicio que no es otro que la incidencia contable de esa regularización administrativa suspendida. Es decir, si el contribuyente tuviera activado el crédito fiscal derivado de las BINs originariamente declaradas, en virtud de lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad es obvio que ese activo debiera ser objeto de una información específicamente detallada en la Memoria. El lógico interrogante que aquí se suscita es si la normativa contable obligaría a ese contribuyente a dar de baja -siquiera con carácter cautelar a la espera del pronunciamiento que ponga fin al proceso impugnatorio- ese crédito, y la respuesta es obvia: no. Entonces ¿qué obligaciones, si es que alguna, se generan contablemente por obra y gracia de la existencia de la regularización (recurrida y suspendida) abordada por la AEAT? Pues simple y llanamente el incluir una mención en el correspondiente apartado de la Memoria relativo a la situación fiscal en el que se dé puntual información sobre los términos de esa regularización, pero sin que la empresa se vea compelida a minorar la contabilización de sus créditos fiscales. Ergo es obvio que de este modo la normativa contable estaría haciendo suya la tesis de la suspensión global de la universalidad de efectos del acto impugnado: éste existe (eso es innegable) y por ello debe hacerse esa referencia en la Memoria, pero no obliga (mientras no sea firme) a rectificar a la baja el importe contablemente registrado de los créditos fiscales. Obsérvese que este tratamiento contable es del todo significativo para enfocar adecuadamente el asunto aquí analizado pues implica que el principio de imagen fiel (debidamente combinado con el de prudencia) no obliga, siquiera cautelarmente, a atribuir verosimilitud al acto administrativo impugnado y suspendido, lo que supone que el PGC no atribuye a la presunción de validez de ese acto un valor tal como para que, ya provisionalmente, provoque una modificación de los estados contables. Resulta paradójicamente contradictorio, cuando menos, que mientras el PGC no atribuye a esa actuación administrativa la relevancia suficiente como para determinar un cambio en la contabilidad, desde instancias administrativas -tal y como se expone después- se interprete que, durante la pendency de ese proceso impugnatorio y mediando la suspensión de aquella, el contribuyente no pueda aprovechar cautelarmente esos créditos fiscales cuestionados por la regularización abordada por la Administración. Ciertamente curiosa esta dualidad interpretativa.

Huelga señalar que las consideraciones aquí apuntadas son, “*mutatis mutandis*”, igualmente predicables en aquellas situaciones en las que la AEAT regulariza (eliminando o reduciendo) las deducciones en cuota generadas pero aún no aplicadas, lo que da idea del inmenso universo casuístico que suscita este debate.

— Actuaciones administrativas regularizando la deducibilidad fiscal de provisiones aún pendientes de revertir en ejercicios posteriores.

Este caso es paradójico pues al tratarse de un gasto susceptible de reversión en forma de ingreso en ejercicios ulteriores, ello supone que aquí el potencial perjudicado por la no suspensión universal no sea el contribuyente sino la propia AEAT.

En efecto, pensemos que si los hechos que motivan la reversión se produjeran mientras aun estuviera “viva” la impugnación (y suspensión) de aquella actuación administrativa que cuestionaba la deducibilidad fiscal de su dotación, una concepción omnímoda de la suspensión llevaría a interpretar que, por coherencia con lo en su día autoliquidado, la reversión debería tributar al ser un ingreso. Sin embargo, una percepción meramente recaudatoria de la suspensión nos abocaría a que la reversión no fuera ingreso fiscal, cuando lo cierto es que una hipotética resolución final del recurso ratificando la primitiva interpretación del contribuyente determinaría que en los ejercicios ulteriores debería haberse tributado.

Si, además, aquella provisión inicial hubiera generado en el ejercicio de su dotación un ajuste temporal en la conversión del resultado contable a la base imponible, no parece descabellado entender que este supuesto pudiera tener una “derivada”, pues al ritmo de la prescripción de los ejercicios en los que se deberían haber practicado los ajustes positivos mediante los que revierte el negativo regularizado por la AEAT, cabría ir reduciendo el IS diferido que trae causa del ajuste precisamente objeto de la controversia; en tal caso, cabría sostener que esa progresiva minoración del pasivo podría hacerse sin coste fiscal al traer origen de un ejercicio prescrito.

— Comprobaciones administrativas negando la aplicación del régimen de neutralidad/diferimiento a operaciones de reestructuración empresarial.

Este supuesto, que produciría efectos múltiples por ser muchos los impuestos eventualmente afectados en los procesos de reestructuración, encuentra su tipicidad en lo vidrioso del ya célebre “motivo económico válido”, lo que en última instancia supone negar el régimen “especial”¹⁶ a aquellas operaciones realizadas principalmente con una finalidad tributaria pues, pese a ser éste un ingrediente más del resultado empresarial, no se considera una causa “per se” lícita como para aplicar el régimen a aquellos que “prima facie” buscan ahorros fiscales.

En estos casos, obvio es decirlo, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, la AEAT exigiría la cuota correspondiente a las plusvalías puestas de manifiesto con motivo de la operación cuyo régimen se cuestiona, siendo así que mediando ese “peaje fiscal” (que sería recurrido y suspendido, de ahí el debate), los valores fiscales y contables ya serían, a los ojos de la AEAT, idénticos. Pero, ¿y para el contribuyente?, ¿cómo habrá de liquidar el IS de los ejercicios venideros habiéndose acordado la suspensión de la regularización administrativa? Porque si considera que la operación fue acreedora del régimen especial, durante la pendencia del proceso impugnatorio amortizará fiscalmente sobre el coste histórico (y no sobre el revalorizado como, en coherencia con su propia interpretación, habría de sostener la AEAT), y calculará tributariamente las plusvalías generadas en eventuales posteriores ventas de inmovilizado por la diferencia entre el primitivo coste de adquisición (y no el puesto de manifiesto con la reestructuración) y el de transmisión, etc., etc.

Como se puede apreciar, son múltiples y muy relevantes impactos -y durante muchos ejercicios ulteriores al que hubiera sido objeto de la regularización por la AEAT- los que aquí se suscitan.

2.1.2. IVA¹⁷

— Actuaciones administrativas minorando las cuotas de IVA a compensar en ejercicios posteriores.

Este caso es tan obvio como los anteriormente expuestos. Se trata de aquella actuación (normalmente en el seno de un procedimiento inspector) mediante la que la AEAT minorra, o incluso hasta elimina, el saldo de IVA a compensar en los ejercicios ulteriores, pretensión administrativa que al ser suspendida (precisamente con motivo de su impugnación, ya sea en la vía administrativa o judicial) alimenta la posibilidad de que el contribuyente considere legítimo el hacer un uso cautelar de esos créditos, precisamente durante la pendencia del proceso impugnatorio. Este escenario presenta como peculiaridad específica que es el único en el que el plazo para el ejercicio efectivo de esa deducción se dilata (ya sea al ampliarse o suspenderse, en función de cómo se interprete el artículo 100 LIVA¹⁸), por lo que el efecto jurídico del impacto del tiempo es menor que en los demás aquí reseñados¹⁹.

¹⁶ Que hoy ya no es tal sino el general, en virtud de la modificación del Impuesto sobre Sociedades operada por la Ley 27/2014 de 27/11.

¹⁷ Hasta el 31/12/2013, el artículo 89.Tres.2º LIVA daba lugar a un supuesto ciertamente complejo. Este precepto, en su redacción originaria, impedía al contribuyente la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando fuera la AEAT la que aflorara ese defecto de repercusión y calificara la conducta de aquél como “constitutiva de infracción tributaria”. Tal y como en su día ya apuntara José Almodí Cid (“La rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones: cuestiones comunitarias y constitucionales”, *Quincena Fiscal* 6/2011), esta previsión legal presentaba serias carencias de encaje con la normativa comunitaria, motivo que llevó al legislador a su sustancial modificación mediante la Ley 22/2013 de PGE/2014, siendo así que ahora esa limitación a la repercusión se condiciona a que “resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude”.

Sea como fuere, la cuestión es que antes de esa sustancial modificación se suscitó el debate de si impugnando la sanción (y, por tanto, enervada su ejecutividad por expreso mandato legal, ex artículo 212.3.a LGT), era dable interpretar que también quedaba desarticulado, siquiera temporal y cautelarmente, el obstáculo que impedía rectificar al alza las cuotas inicialmente no repercutidas.

¹⁸ “El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley. No obstante, en los casos en los que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes” (artículo 100 LIVA).

¹⁹ Vid a este respecto el Capítulo 4 “La aparición en escena del elemento tiempo”.

— Regularización cuestionando el método de cálculo del porcentaje de prorrata

Este supuesto presenta, respecto al anterior, el matiz de que esa discrepancia conceptual en el cálculo de la prorrata -que, a los efectos aquí expuestos, habremos de asumir que tenga como resultado que la sostenida por la AEAT sea inferior a la calculada por el propio contribuyente- genera la fundada incertidumbre de cómo autoliquidar los ejercicios venideros puesto que, impugnada y suspendida la liquidación girada por la AEAT, sería factible entender que durante el ínterin impugnatorio cabría la lectura cautelar de que la interpretación conceptual del contribuyente sea tan lícita como la de la AEAT; escenario que, de prosperar, dificultaría la imposición de sanciones por compensar el saldo cuestionado durante la litispendencia del proceso administrativo y judicial contra la regularización administrativa.

— Comprobaciones discrepantes sobre la exención aplicada a una actividad.

Es una variable de la anterior, que en la práctica conduce a un escenario similar durante la pendencia del proceso impugnatorio puesto que el contribuyente, mediando la suspensión expresa del acto de regularización, tendría motivos para sentirse legitimado a seguir manteniendo, cautelarmente, su interpretación del alcance de la controvertida exención lo que, a su vez, podría tener su impacto en el cálculo del propio porcentaje de prorrata y, así, en otros aspectos colaterales²⁰ como, por ejemplo, la base de la amortización técnica aplicable en el IS o IRPF, en la medida en que esas cuotas de IVA soportado no deducible (o sí) vinieran a incrementar o minorar el coste de adquisición de elementos de inmovilizado.

2.1.3. IRPF

— Actos administrativos que cuestionen el carácter habitual de una vivienda

Esta situación es susceptible de afectar a un ingente número de contribuyentes: adquirido un inmueble mediante financiación ajena, desde un principio el contribuyente le atribuye el carácter de su residencia habitual, siendo así que la AEAT en un momento dado discrepa de tal consideración por entender que no concurre algún requisito necesario para que la vivienda sea acreedora de esa calificación.

Disconforme con esa interpretación administrativa, el contribuyente recurre la liquidación girada por la AEAT y logra su suspensión lo que lícitamente le habilitaría a que, durante la dilatada pendencia del recurso, y aún vivo el préstamo con el que financió la compra del inmueble, pudiera aplicar cautelarmente esa deducción.

— Regularización negando la aplicación del régimen de “impatriados” (o el de “expatriados”)²¹.

En este caso se trata de que el contribuyente pueda, basándose en la suspensión del acuerdo de la AEAT que deniega la aplicación del régimen de “impatriados”, interpretar que cautelarmente puede seguir aplicando el régimen, con las sustanciales diferencias que se generarían respecto al “general”.

Lo mismo cabe decir del “expatriado” que, habiendo aplicado la exención prevista en la normativa del IRPF, es objeto de una regularización administrativa en la que se cuestiona su “expatriación”. En ese escenario, impugnada y suspendida esa actuación administrativa, ¿cómo autoliquidar sus ejercicios venideros durante la pendencia del proceso impugnatorio: aplicando la exención, o no beneficiándose de ella?

²⁰ Sí que parece lógico exigir al contribuyente (aquí en igualdad de plano que la Administración) una conducta coherente en su totalidad, en el sentido de que si, por ejemplo, éste interpreta que a los efectos del IVA es factible sostener cautelarmente la deducibilidad de una cuota, a la vez, en el ámbito del IRPF o del IS, no debe tomar esa misma cuota como mayor valor del inmovilizado a los efectos de su amortización. No es más que una aplicación de la teoría de los actos propios.

²¹ Aun cuando estos supuestos afectan, “prima facie”, a los propios contribuyentes, también pueden producir un efecto colateral sobre los pagadores de sus rendimientos de trabajo pues en ambos casos éstos, en su condición de retenedores, podrían legítimamente cuestionarse si durante la pendencia de esos procesos impugnatorios podrán aplicar los tipos de retención resultantes de la aplicación cautelar de esos regímenes especiales o si, por el contrario, deben aplicar los resultantes de la interpretación administrativa objeto de recurso y suspensión. Todo ello sin perjuicio de que, como es bien sabido, las controversias sobre la ortodoxia jurídica de las retenciones han decaído muy sensiblemente una vez que el retenido ya haya presentado su correspondiente autoliquidación. *Vid* nota 106.

— Cuestionamiento de una plusvalía imputable a plazos (criterio de caja).

Este supuesto admitiría, a su vez, dos variantes. En la primera, y quizá más usual, lo que la AEAT cuestiona (incrementándola sensiblemente) es la propia cuantificación de la plusvalía autoliquidada, por lo que la lógica pretensión del contribuyente sería, mediando la suspensión, la tributación en los años ulteriores según el primitivo cálculo por él autoliquidado.

En la segunda, lo que la AEAT regularizaría sería no ya la cuantificación de la plusvalía diferida sino el diferimiento en sí, es decir, la aplicación del propio criterio de caja, abogando por que el 100% de la plusvalía tribute en el ejercicio en el que se manifiesta. En este caso, paradójicamente, la postura más interesada del contribuyente sería la de ir contra sus propios actos y, así, a la vez que argumentaría que la plusvalía es susceptible de acogerse al régimen de caja, en paralelo no autoliquidaría los ejercicios venideros (al entender que la suspensión acordada solo enerva la obligación de ingreso), apostando a una desimposición (al operar la prescripción de los ejercicios “intermedios”) en caso de que, finalmente, se produjera un pronunciamiento favorable a sus intereses.

2.1.4. Aspectos procedimentales o de interrelación entre tributos

El universo de supuestos susceptibles de alimentar este debate no se restringe a casos sustantivos sino que, bien al contrario, también se extiende a procedimentales (adjetivos) y, con estos, a otros en los que confluyen, de un modo conflictivo, varias figuras tributarias. Se pone así de manifiesto que la casuística en la que afloran escenarios en los que se suscita esta controversia es tan variada y rica como nuestro propio andamiaje fiscal.

— Regularización que conlleva la expulsión del régimen de cuenta corriente tributaria (CCT).

Pensemos aquí en el relevante efecto colateral (pocas veces evaluado, por cierto) que se produce cuando un contribuyente acogido al sistema de CCT, es objeto de una regularización mediante la cual la AEAT entiende que alguna solicitud de devolución o compensación presentada por ese contribuyente durante la propia vigencia de la CCT fue total o parcialmente improcedente, y que esa conducta, además, determine la imposición de una sanción; en tal caso, la normativa²² contempla expresamente que la AEAT revocará²³ la inclusión del contribuyente en la CCT.

Ergo la controversia que aquí se suscita viene dada por el hecho de que el contribuyente recurra la sanción, impugnación que, como sabemos, determinará su automática inexecución y, siendo ello así, ¿cabe que esa inexecución de la sanción deje en suspenso, también, la propia expulsión de la CCT de la que constituye su presupuesto básico? Planteado en esos términos, el debate parece análogo al que en su día se suscitaba respecto al 89.Tres.º LIVA²⁴, si bien no es menos cierto que en el caso de la revocación de la CCT, la normativa señala expresamente que esa expulsión será operativa siempre que medie una sanción “aunque ésta no sea firme en vía administrativa”; previsión ésta que parece venir a restringir expresamente la tutela judicial efectiva pues por esta vía reglamentaria se reduce sensiblemente el ámbito de la inexecución de la sanción expresamente contemplada -sin excepción legal alguna, lo que podría suponer que estemos ante un exceso reglamentario- en el artículo 212.3.a) LGT. Por su obvia trascendencia, volveremos sobre este llamativo inciso reglamentario en el ulterior Capítulo 5.

— Comprobación de valores del ISD (o ITP) a los efectos de su incidencia en el Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, para el cálculo de una plusvalía en el IRPF o IS.

Se trata aquí de valorar la eventual incidencia que una comprobación de valores a los efectos del ISD (o ITP, en su caso) pueda tener sobre el cálculo²⁵ de la plusvalía/minusvalía en el ámbito de la impo-

²² Artículo 143.3.e) Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27/7).

²³ Todo ello sin perjuicio, dicho sea de paso, de que esa revocación/expulsión -configurada así como una sanción añadida a la expresamente impuesta como tal- no sigue, en su tramitación, el régimen del procedimiento sancionador lo que ya per se puede menoscabar sensiblemente la capacidad de defensa del contribuyente perjudicado por esa decisión administrativa que, con apariencia de acto de “gestión”, oculta otra más perniciosa que no es sino una genuina sanción.

²⁴ Vid nota al pie nº 17.

²⁵ A estos efectos, asumimos como pacífica la interpretación sostenida en las STSs de 18/6/2012 y 9/12/2013 en el sentido de que “seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de

sición personal (IRPF o IS). Pensemos, por ejemplo, en una adquisición inmobiliaria “mortis causa” (ISD), en cuya autoliquidación el contribuyente declara el valor de mercado del inmueble conforme a su buen saber y entender, siendo así que posteriormente ese mismo inmueble se vende dando lugar a una plusvalía (por diferencia entre el precio de venta y el coste de adquisición) gravable en el IRPF del transmitente.

Si la Comunidad Autónoma de turno, en el ínterin entre la adquisición y la transmisión, comprueba el valor declarado a los efectos del ISD y el contribuyente impugna esa comprobación de valores logrando su suspensión (ya sea ésta por la vía ordinaria de aportación de caución, ya por la de la reserva de la tasación pericial contradictoria), éste podrá no calcular la plusvalía a los efectos de su IRPF tomando en consideración el valor resultante de la comprobación pues ésta cabe entender que está, a todos los efectos (incluida la presunción de legalidad del importe resultante de la comprobación), suspendida. No sería, por tanto, hasta que se levante esa suspensión cuando el contribuyente podrá invocar ese valor comprobado (perjudicial para sus intereses en el ISD, pero beneficioso en el IRPF ulterior) al objeto de instar, en su caso, una devolución de ingresos indebidos del IRPF²⁶ por haberse declarado “prima facie” dando por válido el importe autoliquidado en el ISD.

En todos estos casos (y en muchos más, pues la potencial casuística es cuasinfinita), la discusión aflorará en un escenario en el que el contribuyente impugna esos actos administrativos y logra -ya sea en vía administrativa o judicial- su suspensión, pues es ahí donde se suscitará el lógico (y del todo legítimo) debate acerca de si esa suspensión se ciñe -o no- al efecto más inmediato y directo que se pueda derivar del acto recurrido (vgr.: el ingreso de la cuota o de la sanción, si fuera el caso) o si, además, también ha de entenderse que impide que éste genere efecto adicional alguno por remoto y colateral que éste pueda llegar a ser (vgr.: la compensación de las cuestionadas BINs, la aplicación de la controvertida exención del IVA, la deducción del préstamo hipotecario que financia la vivienda habitual en el IRPF, o la no expulsión de la CCT). La AEAT, por su parte, interpretará que la suspensión se restringe a aquel efecto más inmediato y directo del acto impugnado y que, por el contrario, no afectará en modo alguno a sus presupuestos fácticos, sus fundamentos jurídicos ni, así, tampoco a su presunción de legalidad.

Éste y no otro es el debate que aquí, en el ámbito impositivo, se pone de manifiesto entre la suspensión y la presunción de legalidad que, como ya hemos apuntado, evidencia una soterrada tensión entre el principio de autoridad (vinculado aquí al de la seguridad jurídica colectiva que otorga esa ejecutividad al acto administrativo) y el de la autonomía de la voluntad; o, lo que es lo mismo, entre el interés general y la libertad individual. Y es esa controversia la que debería resolverse ponderando adecuadamente ese principio ya secular en nuestra tradición jurídica que coloca a la Administración en un pedestal de *potentior persona* frente al ciudadano, dotándole a aquella de unas armas e instrumentos (la *auctoritas* que sustenta la “autotutela”) que bien quisieran para sí los administrados que, sin embargo, se ven así compelidos a velar por sus intereses afrontando, ya de principio, una maniifiesta desigualdad de armas. Ése y no otro es el debate.

2.2. Reflexiones sobre el eventual carácter negativo de estos actos

No se nos escapa que en muchos de los supuestos apuntados (y en otros tantos a los que la realidad daría pie) se suscitaría, con carácter añadido, la controversia acerca de si el aparente carácter “negativo” de algunos de los actos administrativos apuntados no sería un eventual obstáculo para su suspensión.

una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias, sin perjuicio de que cada caso concreto se deba analizar teniendo presentes las similitudes y las diferencias existentes entre los tributos en liza”. Es decir, que el TS entiende que aquí el principio de unicidad prima sobre el de estanqueidad.

²⁶ Aquí, nuevamente, se suscita la controversia sobre cómo el elemento “tiempo” incide sobre la prescripción de ese derecho a la devolución de ingresos indebidos (*vid* Capítulo 4) puesto que la interrupción de la prescripción del ISD no provoca -al menos, hasta la vigencia de la Ley 34/2015- ese mismo efecto interruptivo sobre el IRPF. También en este caso se evidencia la necesidad de que el contribuyente actúe de un modo coherente en ambos tributos, no yendo contra sus propios actos.

A este respecto cabe traer aquí a colación diversos pronunciamientos que cuestionan, entiendo que acertadamente, el aparente carácter negativo de esos actos administrativos:

— En primer lugar, la SAN de 29/11/2000: “reiteradamente la Sala ha señalado que los actos administrativos de contenido negativo no son susceptibles de suspensión, pues ello sería tanto como reconocer, por vía de suspensión, el derecho o facultad denegada. Ahora bien, también hemos afirmado que cuando un acto negativo contiene un efecto positivo, tal efecto sí es susceptible de suspensión.

Pues bien, en el supuesto de autos, se solicitó el aplazamiento de la deuda ya señalada, que fue denegado, pero como consecuencia de tal denegación, surgía inmediatamente la obligación de ingresar la suma adeudada a la Hacienda Pública, lo que supone unos evidentes efectos positivos, que de producirse, además, harían inoperante un hipotético reconocimiento del derecho al aplazamiento de la deuda.

Pues bien, este efecto positivo es susceptible de suspensión, sin alteración alguna de la doctrina de la imposibilidad de suspensión de actos negativos”.

— Continuando en orden cronológico, la SAN de 11/12/2003 (y, en análogos términos, las de 4/12/2003 o 2/11/2014, entre otras): “es cierto, no obstante, que junto a los actos negativos puros, a los que se aplica la doctrina expuesta, deben distinguirse los actos que son negativos sólo en apariencia, porque al denegar lo solicitado, de hecho, alteran la situación jurídica preexistente, frente a los que sí cabe acordar cautelarmente la suspensión”. Es relevante este pronunciamiento pues, en los supuestos aquí objeto de análisis, esa “situación jurídica preexistente” a la que la AN acertadamente se refiere no sería otra que la resultante de lo en su día declarado por el propio contribuyente en su autoliquidación, siendo así que, de este modo, mediante la suspensión de ese acto aparentemente negativo, lo que afloraría nuevamente sería la presunción de certeza de lo declarado (ex artículo 108.4 LGT²⁷), que vendría a ser el escenario a preservar por la suspensión cautelar durante la pendencia del proceso impugnatorio. Esta lectura se ve reforzada por el hecho de que un acto administrativo (como, por ejemplo, una liquidación girada por la Administración) es “una especie de acto jurídico emanado de un órgano administrativo en manifestación de una voluntad creadora de una situación jurídica” (STS de 18/10/1986) de lo que se desprende que, enervada -precisamente por operar la suspensión- esa “situación jurídica” creada por ese acto, el estatus del contribuyente retorna necesariamente al del momento inmediatamente anterior (“preexistente”) a esa intervención administrativa, recurrida y suspendida.

— Y, muy especialmente, la ya más reciente resolución del TEAC del 27/2/2014 en la que, saliendo al paso de la interpretación que propugnaba la AEAT basándose, precisamente, en la aparente naturaleza negativa de los actos impugnados (en este caso, una denegación de una solicitud de aplazamiento), señala que:

“no ha de olvidarse, además, que la denegación de aplazamiento solicitada (contenido del acto impugnado) genera una obligación positiva de dar (entrega de una cantidad de dinero determinada). Pues bien, desde esa perspectiva, se derrumba la tesis central del acto impugnado, pues el acto originario no sólo tiene un contenido negativo (denegar el aplazamiento) sino que a él se anuda, indisolublemente, un mandato de dar. Mandato de dar una cantidad de dinero cuya suspensión no reúne los aspectos del acto negativo”. Y es esta interpretación la que le lleva a concluir que “no puede estimar en este punto los términos pretendidos (...) por el Departamento de Recaudación de la AEAT, pudiendo formularse las siguientes consideraciones:

— Como criterio general, en materia tributaria no procede la suspensión de los actos de contenido negativo.

— Sin embargo, las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios -tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento (entiendo que en esta tipología, entre otras, también podrían incluirse actuaciones administrativas tales como, por ejemplo, aquellas en que se eliminan/minoran BINs, o deducciones generadas y aún no

²⁷ “Ni la presunción de veracidad o certeza puede extremarse respecto a su vinculación a la Administración tributaria que, desde luego, no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios, si bien deberá probar que lo declarado no es cierto; ni tampoco, en el extremo opuesto, cabe relativizar la presunción del artículo 108.4 considerando que sólo vincula al sujeto declarante, pero nunca a la Administración”. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO; Tecnos, 2006.

aplicadas, o cuotas de IVA a compensar; casos todos en los que al evidente efecto negativo se anuda otro, éste ya positivo, que no es otro que la obligación de ingreso que trae causa, precisamente, de la imposibilidad de aplicar, siquiera con carácter cautelar, esos litigiosos créditos fiscales) deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que se deriva del acto de contenido negativo”.

Esta interpretación es compartida por la doctrina; así Uriol Egido²⁸ señala que “en el ámbito tributario, como ha señalado Martín Queralt²⁹, podemos encontrar numerosos ejemplos de estos actos negativos que también producen efectos positivos, esto es, «de esas liquidaciones deriva una simultánea y positiva obligación de ingreso en el Tesoro Público», afirmando respecto de ellos que sería posible su suspensión, con un claro fundamento constitucional en el derecho a la tutela judicial efectiva: serían supuestos como la eliminación de o reducción por la AEAT de bases imponibles negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros. En estos casos, la suspensión supondría que el contribuyente tuviera derecho a la compensación cautelar de esos créditos mientras se sustancia el recurso contra el acto que ha minorado o eliminado esas bases imponibles negativas. (...) En general, como dijese la STSJ de Cataluña de 18 de mayo de 2006, serían todos aquellos supuestos en los que hay una «resolución administrativa denegatoria de la suspensión que comporta la ejecución de un acto de gestión tributaria”.

Es más, como ha sostenido el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vgr.: autos de 7/6/2000, 1/3 y 30/12/2002, y 2/12/2010; y sentencias de 9/4/2003 y 7/3/2008), aún tratándose de actos negativos, cabe la adopción de medidas cautelares frente a ellos. Así, ha argumentado didácticamente que “la Ley admite la posibilidad de adoptar cualquier medida cautelar, incluso las de carácter positivo, (...), siendo posible (y constitucionalmente exigible; STC 148/1993, de 29 de abril) la adopción de medidas positivas frente a actos negativos” (sentencia de 9/4/2003). Esta tesis la completa afirmando (así, entre otros, en su auto de 2/12/2010) que “la adopción de medidas positivas frente a actos negativos, (...), -es una- exigencia constitucional que, necesariamente, ha de extenderse a la previa y preceptiva vía económico-administrativa como imprescindible garantía de tutela cautelar. (...) la tesis en virtud de la cual las denegaciones de aplazamientos son actos negativos no susceptibles de medida cautelar alguna conduce ... (a) ... una zona de actuación administrativa (...) no sujeta a la plena justiciabilidad, lo que es del todo incompatible con los mandatos constitucionales. (...) La misma Exposición de Motivos de la Ley 1/2000 señala que la regulación “supera así una lamentable situación (...)” Que el ordenamiento ... tributario ... siga anclado en el obsoleto sistema de la suspensión como única medida cautelar no ha de impedir la adopción de aquellas medidas cautelares necesarias y oportunas en cada caso”.

En conclusión, y muy especialmente a los efectos aquí objeto de análisis, es dable entender que el (sólo) aparente carácter negativo de estos actos administrativos no es, per se, causa suficiente para denegar su suspensión cautelar.

3. LOS DOS ELEMENTOS EN LIZA

3.1. La presunción de legalidad

Ya se apuntó al inicio que uno de los dos “pesos pesados” de nuestro ordenamiento jurídico aquí en conflicto³⁰ es el de la presunción de legalidad de los actos administrativos. Esta presunción (que, más que sobre un hecho -hábitat natural de las presunciones-, versa sobre el propio valor jurídico de un

²⁸ *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*. CARMEN URIOL EGIDO. Universidad de Oviedo, 2013.

²⁹ MARTÍN QUERALT, JUAN: Conferencia pronunciada en el Seminario “Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios” organizado por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, celebrado en Madrid el 11/11/2010.

³⁰ AURORA RIBES ubica la confrontación entre dos principios constitucionales: “El tema es merecedor, sin duda, de una mayor reflexión por parte de la doctrina científica, que apenas se ha ocupado del mismo hasta la fecha, si bien no sería de extrañar que la solución viniera de la mano de la jurisprudencia constitucional, pues, en definitiva, la problemática apuntada se polariza en torno a la contraposición entre dos valores constitucionales, cuales son los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica”. Op. cit.

acto) resulta de la previsión del artículo 57.1 de la Ley 30/1992³¹ cuando afirma que “los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten”; y es, obviamente, una manifestación de la autotutela de la que está investida la Administración en el ejercicio de sus funciones en pro del interés general por el que debe velar.

Es evidente, también, que esa presunción de legalidad (que entronca con las de validez y certeza de las que asimismo goza el acto administrativo) es la que confiere a la actuación de la Administración la ejecutividad que ésta precisa para su autotutela. Es, en palabras del Magistrado del TS Navarro Sanchis³², “un recurso técnico entre las prerrogativas de la Administración, inspirada en la idea medular del interés público. Bajo su construcción dogmática, se exige que quien se oponga a un acto y pretenda el cese de sus efectos la carga de impugnarlo judicialmente, previo agotamiento de las vías preceptivas previas, y demostrar su disconformidad a Derecho”.

En cuanto a sus orígenes, y expuestos éstos de un modo somero hasta el extremo, cabe apuntar que -por contraposición al sistema de los países de tradición jurídica anglosajona (que se remontaría, sintetizadamente, a la revolución inglesa de 1688), en el que la Administración interactúa con los ciudadanos en un plano más equitativo- nuestro andamiaje jurídico-administrativo bebe de la revolución francesa³³ que es donde surge la idea de que “la Administración goza de una situación de preeminencia, que se traduce en unos determinados privilegios o prerrogativas³⁴ justificados por la necesidad de proteger el bien común”³⁵, finalidad esta última que subyace de manera obvia en los postulados de nuestra Constitución (CE) cuando en su artículo 103.1 predica que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa (...) con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Y no sería sino en aquel concreto contexto revolucionario francés y en sus contemporáneas peculiaridades donde se gestaron los perfiles últimos que dan forma a esas potestades de la Administración frente al ciudadano, siendo así que no cabe olvidar que “el régimen administrativo francés fue acunado, todavía en muy tierna edad, en los potentes brazos de un César populista, el señor Bonaparte (...). Y la impronta de aquella poderosa personalidad autoritaria, que tan profundas huellas dejó en la cultura de Francia y de Europa, se refleja en la especial energía con la que el régimen administrativo formula una de las prerrogativas básicas que atribuye a la Administración: el privilegio de la ejecutoriedad”³⁶.

³¹ Ley 30/1992, de 26/11, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (LRJPAC).

³² “El discreto encanto de la sentencia desestimatoria (y II)”. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS. Suplemento Iuris&Lex, El Economista 30/5/2011.

³³ Ello sea dicho sin perjuicio de que nuestro propio derecho atesora antecedentes más o menos remotos que dan buena cuenta de que la ejecutividad de la actividad del poder Ejecutivo ya tenía arraigo en nuestra tradición jurídica. Así, “en 1443 (Juan II), Ley VIII, Título II, Libro VII de la Novísima Recopilación ordena que los acuerdos de los Concejos y Regimientos de cualquier ciudad «vala y sea firme» y si alguno reclamase que las justicias los oigan y hagan sobre ello lo que fuera Derecho, esto es sencillamente la eficacia y validez del acto administrativo moderno” (*Posada Herrera y los orígenes del Derecho Administrativo en España*; Ministerio de Administraciones Públicas, 2001).

³⁴ Sobre la peculiar concepción de la relación contribuyente-Administración son especialmente gráficas las consideraciones de CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ (“Opciones y rectificación: ¿contradicción o integración de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria?”; *Tribuna Fiscal* nº 225; julio/2009) que apunta que “uno de los debates siempre presentes dentro del Derecho Administrativo y, cómo no, también dentro del Derecho Tributario (...), es la existencia de las lícitas tensiones siempre existentes en la relación jurídico-tributaria entre, por un lado, la prevalencia de la Administración tributaria en virtud de su «autoritas pública» que algunas veces, más de las necesarias, acaba terminando en simple «potestas» y el derecho del administrado-contribuyente-ciudadano. Ello genera las inevitables situaciones de tensión entre la existencia de un Poder Público, en este caso, Poder Tributario, con toda una serie de potestades exorbitantes y como contrapartida, en el reconocimiento de derechos y facultades a los contribuyentes que matizan la indudable situación de desigualdad que se da en la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los obligados tributarios agregando, dichos derechos y facultades, atributos propios de las relaciones sinalagmáticas. Pues bien, ello también genera determinados conflictos en el Corpus Normativo Tributario en la medida en que, por un lado, debe reconocer todas las potestades que lógicamente se deben atribuir a la Administración tributaria para el ejercicio eficaz de sus funciones que, evidentemente, no son percibidas con excesiva gratitud por el que va a ser el pagano de las mismas, es decir, por el contribuyente pero, por otro lado, debe haber reconocimiento de ciertas facultades y derechos al obligado tributario para que su posición jurídica no sea la de un súbdito, sino la de ciudadano”.

³⁵ *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, MAGÍN PONT MESTRES et al. Marcial Pons, 1994.

³⁶ *Ibid.*

Privilegio que, conviene recordar, encuentra su base en la presunción de legalidad que, a su vez, parte de la asunción de que la actuación de la Administración es, per se, no sólo a favor del interés general³⁷ de la sociedad (lo cual ya aspira a situarla por encima de los intereses particulares de los ciudadanos con los que cohabita) sino que, además, es conforme a derecho³⁸. No puede negarse que ambas asunciones/presunciones son tan trascendentales como cuestionables, pues:

- “Esa interpenetración entre Estado y Sociedad es, obviamente, incompatible con una concepción monopolista del interés general por parte de la Administración. En definitiva, el interés general es interés de todos y, en cierta manera y hasta cierto punto, todos los ciudadanos lo sirven, si bien la Administración es, o al menos debe ser, su servidora principal. Y de este interés general forma parte destacada, según entiendo, el respeto debido a los derechos fundamentales de las personas que la Constitución reconoce expresamente. Y digo que esos derechos están en la órbita del interés general en razón a que si son derechos de las personas y de cada persona, su carácter de derechos fundamentales les hace trascender del marco individual para entroncarse en el del bien común, esto es en el del interés general.

Estas breves consideraciones acerca de dicho interés y de su mal entendida patrimonialidad por parte de la Administración pública en general y de la tributaria en particular, inflacionada de prerrogativas -la propia Dirección General de Tributos (DGT) se refiere gráficamente a ellas como “facultades exorbitantes”³⁹-, autoconvencida de dominio y engreída de superioridad consecuencia de la herencia del absolutismo político de muchos siglos, me parecen necesarias o al menos muy convenientes para ensayar la “desmitificación” del privilegio de ejecutividad, consecuencia de la presunción de legalidad de los actos administrativos (...). La hipotética infalibilidad de la Administración en que se sustenta ese privilegio no va más allá de su consideración como grotesca mascarada o como petulante engreimiento propiciado por avatares históricos de bien poco grato recuerdo. Quiero significar con esto que el privilegio de ejecutividad sólo sería concebible en una Administración perfecta en la que fuera imposible cualquier error, equivocación o confusión”^{40 41}.

³⁷ J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE (*Op. cit.*) acertadamente advierte que “esa afirmación del reverdecimiento de la teoría de la relación de poder, como explicación más plausible del panorama tributario actual” se manifiesta, entre otros aspectos, en “el abundante número de presunciones y ficciones que, justificados en aras del interés general o de la lucha contra el fraude fiscal, no protegen otra cosa -en la mayoría de los casos- que la propia comodidad de la Administración”.

³⁸ Esta asunción de que la actuación administrativa siempre es conforme a derecho no es baladí habida cuenta que el mismísimo Tribunal Constitucional así lo ha apreciado al señalar que “la reserva de ley que la CE consagra para la materia tributaria no permite la atribución de facultades discrecionales puras a la Administración, en el sentido de poder elegir en cada momento con criterios de oportunidad o con un «margen de libertad» lo que es más conveniente para el interés público subyacente, pues el dejar un «excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa» es «incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley», sí admite, sin embargo, la concesión de espacios en los que sea imprescindible el ejercicio de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, que no electiva) o instrumental (como elección del medio, que no del resultado). Pero, en todo caso, «aun en tales supuestos la actuación administrativa debe circunscribirse, «dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar», por lo que se estimará respetuosa con las exigencias de la reserva de ley cuando «tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrios de la Administración»”. JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ, “Perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios”. XXIX Congreso AEDAF, 11/2011.

³⁹ Como paradigma de ello cabe recordar los contundentes términos de la DGT cuando en su CV 1764-09, de 27/7, afirma que “la relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración tributaria y los obligados no es una relación sinalagmática pura sino una relación jurídico-pública y, por tanto, con un componente de facultades exorbitantes para la Administración tributaria que implican, entre otras características, que la autonomía de la voluntad del contribuyente para el ejercicio de sus derechos en algunas ocasiones no sea todo lo amplia que se predica en el caso de las relaciones jurídicas bilaterales puras”. Esta peculiar interpretación de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes no hace sino teñirla de un claro y discriminatorio sesgo de desigualdad.

⁴⁰ *La suspensión de los actos de liquidación y (...)*. *Op. cit.*

⁴¹ Esta interesante apreciación cobra toda su relevancia si se conecta con los datos que nos proporcionan las estadísticas oficiales a este respecto. Así, y a modo de ejemplo, la Memoria-2012 del TEAC (<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202012.pdf>) indica que de un total de 190.374 reclamaciones resueltas, las resoluciones estimatorias fueron 73.998, es decir, casi el 40%. Este ratio, no obstante, experimenta sensibles variaciones en función de cual sea la materia impositiva objeto de impugnación: desde un módico 10% cuando de Impuestos Especiales se trata, hasta el llamativo 89% en el caso de Tasas y tributos parafiscales. Es interesante combinar estos datos con el hecho de que, en el concreto ámbito de la AEAT, ésta emite “16 millones de actos administrativos al año. Sólo se recurre un 2% en vía administrativa y de esos recursos se estima un 30% (ya hemos visto que en la específica vía económico-administrativa ese porcentaje, de media, se eleva hasta el 40%). El resto de asuntos son los que llegan a los tribunales y ahí la Agencia Tributaria gana un 70% de los casos” (“Hacienda está presente en 12.000 procesos concursales”, JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA, Director del Servicio Jurídico de la AEAT; *Expansión* 5/3/2012).

Ergo si la pretendida infalibilidad de la Administración tributaria hace crisis en esos porcentajes (un 30% en la vía administrativa y otro 30% en los que llegan a la vía judicial; datos cuya combinación porcentual global -asumiendo aquí, a los meros efectos dialécticos, que los contribuyentes recurran ante la Justicia el 100% de las resoluciones desestimatorias de los previos recursos administrativos- supondría que la Administración pierde más de la mitad de sus “pleitos”), y esos son los datos que se

– Y es que, además, “(...) la pregunta surge de inmediato, ¿el otorgamiento de tan amplias facultades de todo tipo a la Administración Tributaria constituye garantía de la eficacia de su actuación, especialmente en la esfera de aquellos defraudadores que se mantienen extramuros del sistema? De entrada contestar a tan relevante interrogante debería hacernos reflexionar sobre la bondad del trueque entre garantías o derechos por mayores índices de recaudación y de eficiencia administrativa, pero estoy persuadido de que tal silogismo no se cumple y que el reforzamiento de esas potestades no se ha visto acompañado de mayores cotas de eficacia, por mucho que los responsables políticos de turno saquen pecho cada año aludiendo al mayor fraude descubierto”⁴².

No es menos cierto, sin embargo, que esa presunción de legalidad, en la que se sustenta la ejecutividad de la tan cotidiana como constante actuación administrativa, no es -no puede ser- ilimitada⁴³. Bien al contrario, ya no es que su alcance último quede a expensas de la apreciación jurídica que lleve a cabo el órgano decisor en la correspondiente vía impugnatoria administrativa o judicial (que, obviamente, también) sino que, además, su propia efectividad está sometida en nuestros días a una tan profunda como del todo lógica revisión.

Así, desde instancias más que autorizadas se aboga ya sin ambages por que “el principio de ejecutividad de los actos administrativos no es una consecuencia que derive inexorablemente de la esencia de los actos administrativos, sino que es un mero privilegio que ha de ser interpretado restrictivamente”, tal y como se propugna en el Voto particular formulado por el Magistrado Manuel V. Garzón Herro⁴⁴ a la STS de 21/4/2010. Este mismo Magistrado ha apuntado, además, que esa presunción “otorga plena validez al acto administrativo impugnado, en tanto en cuanto no es objeto de impugnación. Pero cuando el acto administrativo es objeto de impugnación las cosas cambian radicalmente. El acto impugnado lo único que aporta al proceso con la cualidad de cierto es su “existencia” puesto que (...) lo que evidentemente no se puede sostener es que en el campo procesal la fundamentación jurídica ofrecida por la Administración disponga de privilegio alguno, pues si así fuera la decisión jurídica no sería tal, pues se obtendría mediante elementos ajenos al ámbito jurídico. (...) y, desde el punto de vista constitucional, es patente que otorgar al acto administrativo (a su presupuesto de

desprenden de la impugnación de un exiguo 2% de la actividad administrativa, no parece descabellado pensar que esa estadística sería aún más llamativa si el contribuyente medio tuviera una mayor conciencia de sus derechos y, en consecuencia, fuera proclive a recurrir más (porque, obvio es decirlo, que se discuta efectivamente el 2% de los actos de la AEAT, igual que no presupone que la totalidad de lo impugnado sea jurídicamente reprochable, tampoco implica asumir que el restante 98% sea legalmente inmaculado, si se permite la expresión). En conclusión, que las estadísticas oficiales vienen a refrendar de un modo palmario que la pretendida infalibilidad jurídica de la actividad de la Administración no sólo no es tal sino que, más bien al contrario, parece dejar bastante que desear.

Todo ello sea dicho sin perjuicio de dejar expresa constancia de dos consideraciones: i) el hecho de que “sólo se recurre un 2%” no debe impedirnos tomar conciencia de que se trata de 320.000 recursos/año (más de 1 por minuto, considerando días y horas hábiles); y ii) la ingente capacidad de gestión (en el sentido amplio del término) de la AEAT queda fuera de toda duda cuando ésta es capaz de tramitar anualmente 16.000.000 de actos administrativos.

⁴² J. ANDRES SANCHEZ PEDROCHE; *Op. cit.*. Adicionalmente cabe apuntar que desde la perspectiva de la conciencia cívica, un país donde, año a año, la Administración tributaria logra aflorar cada vez más fraude, parece más un fracaso que un éxito.

⁴³ Paradigma de ello es lo afirmado en la STS de 31/10/2011 cuando señala que la “suspensión, que opera como una cautela, constituye el contrapeso de las prerrogativas de la Administración (...)”. La actuación administrativa lo que sí que tiene que ser es ecuánime y coherente, de modo tal que la presunción juegue tanto contra el contribuyente como frente a la propia Administración. Y es que, aunque parezca obvio, esta igualdad de trato ha tenido que ser recordada en algún que otro pronunciamiento judicial: “la presunción de validez de los actos administrativos, de la que tanto y tan abundante uso se hace por parte de la Administración aquí demandada, comúnmente para llevar a efecto las declaraciones que le favorecen, no puede quedar tan sumamente desvanecido y enervado en aquellas hipótesis en que se trata de declarar o reconocer las consecuencias jurídicas que, desfavorables para el interesado en lo referente a una determinada relación jurídico-tributaria (...), es susceptible de ocasionar algunos efectos jurídicos de otro signo, favorables para el interesado” (SAN 21/7/2011). Sobre este pronunciamiento judicial, su propio ponente (Navarro Sanchís) apunta que “en una recta comprensión del principio de buen fe, no es dable denegar el derecho pretextando la pendencia de un recurso judicial que, para ser respetada, debería haber llevado a la Administración, de ser congruente con su propio razonamiento, a suspender la resolución de la reclamación hasta la esperada firmeza, obrando luego conforme a lo declarado en la sentencia firme a que se condiciona la resolución, en lugar de denegar directamente el derecho material, lo que se puede percibir como una respuesta jurídica tan precipitada e irrespetuosa con la prioridad del proceso judicial como la que se trataba de articular denegando la rectificación solicitada” (“Una aplicación del principio de buena fe”; *El Economista*, 19/9/2011).

⁴⁴ Es oportuno, por su conexión con el asunto abordado, traer aquí a colación otro Voto Particular de este mismo Magistrado, el emitido con ocasión de la STS de 23/5/2006, en el que denuncia que “la sentencia de la que discrepo, (...), decide que las normas organizativas administrativas no son aplicables a la A.E.A.T., razón por la que estas sólo pueden ser analizadas a partir de las normas que configuran la A.E.A.T. Es decir, se pretende configurar la A.E.A.T. como un “GUANTÁNAMO TRIBUTARIO”, sólo regida por su ley de creación, olvidando otras normas anteriores y posteriores que han configurado y delimitado la “esfera tributaria” tanto para la Administración como para los administrados, y ante las cuales la A.E.A.T. no puede ser un extraño, que es la esencia del razonamiento de la sentencia de la que discrepo, y que, queriendo o sin querer, se proclama”.

hecho o a sus fundamentos) una posición de ventaja en el proceso, es un atentado a lo establecido en el artículo 24 de la Constitución, pues al ser un privilegio de una parte comporta un correlativo detrimento en la contraparte. (...) la presunción de legalidad no opera, es ajena, a los hechos discutidos en el proceso. Idéntica conclusión hay que formular respecto del derecho invocado en el acto, pues en derecho sólo hay dos opciones (...): o la fundamentación jurídica es correcta, o, alternativamente, no lo es. Pero es erróneo resolver la controversia jurídica en virtud de la presunción de legalidad de los actos⁴⁵. No otra cosa es lo que sostiene José Ramón Chaves García⁴⁶: “Bonita manera de entender la igualdad procesal”.

En esa misma línea se ha pronunciado Martín Queralt al afirmar que “las medidas cautelares constituyen, cuando se ponen (al) servicio de la recaudación, un privilegio reforzado de la potestad de autotutela ejecutiva, privilegio que, como tal, es de interpretación restrictiva⁴⁷”.

Tan es así que el propio Tribunal Constitucional (TC) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este vidrioso extremo abogando, también, por esa línea revisora (o cuando menos delimitadora) del alcance último de la presunción de legalidad. Así, entre otras, en su celeberrima STC 76/1990, de 26/4, en la que sin ambages sostiene que “en la vía contencioso-administrativa la presunción de legalidad del acto administrativo (...) no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba, (...), sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución (...)”.

Y es que, además, en última instancia, en los sistemas democráticos (y haciendo abstracción de esas diferencias entre unos y otros que se remontan a sus respectivos orígenes históricos antes someramente apuntados), cabría entender que la autotutela de la Administración viene dada por la legitimidad que el poder Ejecutivo extrae del proceso electoral que es donde, investido de sus facultades por el Legislativo, hunde sus raíces en la elección popular. Sin embargo, también este origen último de las prerrogativas de las que se inviste la Administración está sometido a revisión: “(...) la ley fiscal ya no parece ser la expresión de la autoimposición por la comunidad política, (...), al mismo nivel histórico y dogmático que la legalidad penal -con la que guarda un parentesco que sorprende un poco no haya sido suficientemente resaltado-, sino que ha devenido en una formal ratificación parlamentaria de lo previamente cocinado, sin posibilidad de rectificar el caldo, en las dependencias administrativas. La ley no es ya, en el fondo, una norma parlamentaria, una disposición solemnemente promulgada, sino la canalización en el BOE de lo que el insomnio de algunos funcionarios especialmente hacendosos (...) ha ideado para taponar alguna vía de agua. (...). Siendo ello así, partiendo del presupuesto lógico de partida de que la ley ha cambiado su signo, cabe entender que se ha desnaturalizado el conjunto de potestades que la ley asigna a la Administración para servir a ese bien común que, ahora, nos parece diluido. Habría llegado, pues, el momento de reflexionar acerca del sentido actual de tales gravosas potestades y, más aún, de las presunciones legales atribuidas para satisfacer tal fin. (...). Por eso decía, (...), que ya no resulta admisible a priori la presunción de que los actos de la Administración son legales, cuando no son neutrales. Esa presunción es un mero recurso técnico que facilita la labor administrativa y le dispensa de acudir al juez para que legitime sus actos, obligando al ciudadano a impugnarlos y a alegar y probar su ilicitud. Pero no es una especie de derecho humano de la Administración. No es un dogma que no pueda ser oportunamente arrumbado en aras de principios de orden superior⁴⁸”.

Siendo así que, también en palabras del mismo Navarro Sanchís, cabe apuntar que “su condición de mito -no el principio mismo (se refiere a la presunción de legalidad), sino su depravación práctica- consiste en su hipertrofia, según la cual se abandona el carácter de mero instrumento técnico al servicio del bien común para configurar un acto prácticamente inexpugnable, favorecido por suposiciones de orden místico que obligan al destinatario a un esfuerzo a veces extenuante y baldío, como el

⁴⁵ “La prueba en materia tributaria”. Manuel V. Garzón Herrero; “Ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ/AEDAF”; 2011.

⁴⁶ JOSE RAMON CHAVES GARCIA (<http://contencioso.es/2013/09/19/veinte-razones-para-no-ejercer-como-abogado-administrativista/>)

⁴⁷ “Medidas cautelares en el procedimiento de aplicación de los tributos y en el proceso penal”. *X Congreso Tributario: La Justicia, ¿garantía del Estado de Derecho?*. CGPJ/AEDAF. Ediciones del Foro Jurídico, 2015.

⁴⁸ “¿Tiene sentido la presunción de legalidad? (I y II)”. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS. Suplemento Iuris&Lex, *El Economista* 26/7 y 2/8/2013, respectivamente.

de Sísifo. En modo alguno significa que los actos sometidos al proceso judicial gocen, una vez iniciado éste, de una presunción favorable a su legalidad y acierto que no pueda ser destruida⁴⁹.

En conclusión: si la presunción de legalidad se conceptúa como un valladar insalvable para el administrado a la hora de defender sus legítimos intereses, interpretando que esa herramienta técnica en poder de la Administración no pueda ser enervada siquiera cautelarmente (dejándola en suspenso, a expensas del resultado final del proceso) en sede judicial, lo que se producirá será un progresivo vaciamiento de espacios de la esfera administrativa sometidos al control jurisdiccional y, así, se incrementará exponencialmente la posibilidad de que la actividad del Ejecutivo sea ya no discrecional sino del todo arbitraria al verse exonerada de control alguno (exactamente lo que el TSJ-Cataluña denunció en su auto de 2/12/2010: “una zona de actuación administrativa (...) no sujeta a la plena justiciabilidad”), lo que -cuando menos- generará una impunidad fáctica de aquél por la vía de los hechos consumados. Este escenario, para nada irreal sino dramáticamente verídico⁵⁰, degrada a los administrados de su condición de ciudadanos -reconocimiento que, paradójicamente, se remonta precisamente a la revolución francesa que fue, también, cuando a la actividad del Estado se le dotó de su carácter presuntamente infalible- a la de súbditos.

3.2. La suspensión cautelar

Parece obvio (y lo es) que un privilegio tan enorme y evidente como lo es el de la ejecutividad de los actos administrativos deba tener su correlativo contrapeso en las garantías legales que se le otorgan a la ciudadanía en defensa de sus particulares y no menos legítimos intereses. Lo contrario supondría una actividad administrativa que, al no estar embrizada, se desbocara causando perjuicios irreparables ya no a individuos concretos (que también) sino al conjunto de la sociedad lo que vendría a contradecir el que la Administración, tal y como antes hemos apuntado, se arroge la defensa de los intereses generales (entendiendo por tales el mero y abstracto sumatorio de una multiplicidad de pretensiones particulares).

Así las cosas, una de esas básicas garantías que pretende equilibrar esa ya desigual relación entre la Administración (en general, pero aún más, si cabe, la tributaria) y la ciudadanía es el instituto de la suspensión de los actos administrativos. Ello no obsta que haya una tensión tan dialéctica/jurídica como económica (pues en la relación jurídico-tributaria los intereses en conflicto son, no lo olvidemos, pecuniarios por ambas partes) entre la ejecutividad de la actividad de la Administración y la suspensión como institución garante que preserva los intereses de los particulares. Tan es así que al inicio de la vigencia de la CE se llegó a cuestionar si ese privilegio administrativo no podría vulnerar de un modo grave el constitucionalmente fundamental derecho a la tutela judicial efectiva (24.1 CE), siendo así que el TC salió al paso de ese debate en su STC 66/1984, de 6/6, en la que interpretó que “la cuestión se centra, por tanto, en si el artículo 24.1 de la Constitución impone una reinterpretación de los textos que en nuestro Derecho contienen las reglas sobre la ejecutividad. La ejecutividad de los actos (...) no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva. (...) La rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción, podrán dañar el derecho a la tutela judicial y justificarán que, desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución, se reinterpreten los preceptos aplicables (...). Sin embargo, no se podrá, acudiendo a la sanción de aquel precepto cons-

⁴⁹ “El discreto encanto de la sentencia desestimatoria (y II)”. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS. Suplemento Iuris&Lex, *El Economista* 30/5/2011.

⁵⁰ Se pueden traer aquí a colación las interesantes reflexiones de LUIS MÍGUEZ MACHO (“Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo”. *La Administración al día*, 26/2/2015; INAP. Ministerio de Hacienda y AA.PP.): “Con todo, no cabe desconocer que, en el fondo, la situación existente no es más que un reflejo del tipo de relación que existe en nuestro país entre Administración pública y sociedad civil. Tenemos una sociedad fuertemente dependiente de la Administración, pero que, al mismo tiempo, muchas veces no reconoce de buen grado la legitimidad de la misma para intervenir en la esfera privada. En este contexto, el legislador considera preciso dotar a la Administración de poderosos instrumentos jurídicos de conformación social que incluyan las garantías necesarias para imponer el cumplimiento de las resoluciones administrativas a unos ciudadanos siempre sospechosos de querer eludirlas. Por su parte, el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, colapsado como todos los órdenes jurisdiccionales, se resigna a representar un papel secundario, en la práctica meramente revisor de las decisiones administrativas, que otorga en muchas ocasiones una Justicia puramente formal, limitada a sentar el Derecho sobre el papel, pero con escasa efectividad práctica, como no sea por la vía resarcitoria de las indemnizaciones de responsabilidad patrimonial que tan pesadas resultan para las arcas públicas”.

titucional, entenderse desaparecida la ejecutividad o, poniendo más el acento en uno de aquellos intereses que en el otro, relegar o desprestigiar otros, tanto generales como de terceros. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que sea menester resuelva sobre la suspensión”. En análogo sentido, también, la STC 238/1992, de 17/12: “la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde así a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional: esto es, evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el art. 24.1 C.E.) desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de situaciones contrarias al Derecho o interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento” y es que “la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso” siendo así que “es, pues, preciso que se facilite que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, pueda resolver sobre su eventual suspensión”.

Es obligado aquí hacer una mención, por breve que ésta sea, al hecho de que la tutela judicial (pese a su equívoco adjetivo) no se restringe al mero ámbito jurisdiccional sino que, bien al contrario, tal y como acertadamente ha apuntado Romero Plaza, “estamos con quienes sostienen que el artículo 24 CE, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión, no tiene una aplicación exclusivamente jurisdiccional, sino que se aplica también en los procedimientos puramente administrativos”⁵¹. Es más, así se ha interpretado ya por la jurisprudencia constitucional donde se ha reconocido expresamente que “cabe la posibilidad de que el artículo 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales, de modo que la indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional”⁵².

En el aspecto en el que no entraremos aquí, por exceder el ámbito de este análisis, es en el de la casuística incidencia y genuina trascendencia que para la concesión de la suspensión tiene, en cada caso concreto, la apariencia de buen derecho (“*fumus boni iuris*”), elemento trascendente que habrá de ponderarse, oportunamente, caso por caso, sin olvidar que “no cabe prejuzgar el fondo del asunto por lo que le son ajenas al incidente cautelar las cuestiones que corresponde resolver al proceso principal” (STC 148/93, de 29/4). No obstante lo anterior, sí que es obligado hacer una consideración de carácter general a este respecto que no es otra que la evidencia de que esa “apariencia de buen derecho” del administrado no es ni más ni menos que el “arma” que éste tiene para que -ya en sede de la pieza separada de suspensión en la que habrá de dilucidarse la adopción de las eventuales medidas cautelares- pueda contrarrestar el poderosísimo efecto que provoca la presunción de legalidad del acto impugnado. Es decir, de las dos partes en conflicto, una -la Administración- esgrimirá la presunción de legalidad de su pretensión, mientras que a ese “arma” lo que el contribuyente contrapone dialécticamente son sus argumentos a favor de su “*fumus boni iuris*”. De modo y manera que si éste se desprestigia, entendiendo por tal el ya ni tan siquiera entrar a valorar la aparente solvencia del razonamiento jurídico del administrado a los efectos de decidir sobre la pretendida suspensión cautelar, el Tribunal estaría conculcando por esta vía el derecho a la tutela judicial efectiva pues no estaría respetando una de (“todas”) las garantías a las que, sin mencionarlas expresamente, se refiere el artículo 24.2 CE y que se aglutinan en torno a un principio procesal básico que no es otro que la “igualdad de armas” que, como “lógico corolario de la contradicción, se deriva asimismo de la necesidad de que las partes cuenten con los mismos medios de ataque y de defensa, idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba de impugnación sin que sean admisibles limitaciones a dicho principio” (STC 186/1990, de 15/11). Y, además, es obvio que la presunción de legalidad, más allá de ser un instrumento poderosísimo en poder de la Administración para otorgarle su autotutela (y, con ella, la utilísima ejecutividad), no puede presuponer “*per se*” que los fundamentos jurídicos en los que ésta base su concreta actuación sean sólidos, pues esa solvencia jurídica habrá de sostenerse necesariamente desplegando a tal efecto un esfuerzo argumental específico que logre que el sustento

⁵¹ *Prueba y Tributos*, CARLOS ROMERO PLAZA. Tirant lo Blanch, 2015.

⁵² *Perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (...)*. *Op. cit.*

jurídico de su concreta actuación se funde en algo más que en la mera y genérica presunción de legalidad⁵³.

A los efectos aquí abordados tiene, también, una enorme trascendencia el “*periculum in mora*” (la eventual generación de perjuicios de imposible o difícil reparación) y, sobre todo y muy especialmente, el que la suspensión sirva para preservar la efectividad práctica del pronunciamiento que finalmente recaiga en el proceso principal; es decir: que el mero transcurso del tiempo, anudado a la ejecución del acto impugnado, no venga a vaciar de contenido la pretensión procesal del recurrente de modo tal que si, finalmente, éste obtuviera un pronunciamiento favorable a sus intereses, fuera una victoria del todo pírrica en la medida en que la fuerza de los hechos consumados ya haría del todo imposible la satisfacción real de sus pretensiones⁵⁴.

Así, no han sido pocas las ocasiones en las que el propio TS se ha referido al “*periculum in mora*” como la genuina piedra angular en la que la suspensión cautelar hunde sus cimientos; prueba de ello son, por ejemplo, las STS de 21/10/2004 (“la suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos es una medida provisional establecida para garantizar la efectividad de la sentencia que en su día pueda recaer en el proceso principal”), 10/10/2006 (“con la medida cautelar se intenta asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil”) o 20/5/2009 (“la pérdida de la finalidad legítima del recurso es, así, la causa que legitima la adopción de las medidas cautelares”).

En este sentido, destaca por su clarividente y aglutinadora argumentación el pedagógico auto, también del TS, de 8/5/2012, del que hago más las siguientes consideraciones:

- “Procede significar, en primer término, que, conforme a una consolidada jurisprudencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, advertida en la sentencia de 22 de julio de 2002, que se transcribe en el Auto de 16 de julio de 2004, la razón de ser de la justicia cautelar en el proceso en general, se encuentra en la necesidad de evitar que el lapso de tiempo que transcurre hasta que recae un pronunciamiento judicial firme suponga la pérdida de la finalidad del proceso. Con las medidas cautelares se trata de asegurar la eficacia de la resolución que ponga fin al proceso, evitando la producción de un perjuicio de imposible o difícil reparación, como señalaba el artículo 122 LJC-A -o, como dice expresivamente el artículo 129 de la actual Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), asegurando la efectividad de la sentencia-. Por ello el *periculum in mora* forma parte de la esencia de la medida cautelar, pues, en definitiva, con ella se intenta asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil. Como señala la STC 218/1994, la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial; esto es, trata de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia”.
- “De esta forma, sin producirse una modificación formal del artículo 122 Ley de la Jurisdicción de 1956, cristaliza una evolución jurisprudencial que acoge la doctrina del llamado *fumus boni iuris* o apariencia del buen derecho respecto de la que resulta obligada la cita del ATS de 20 de diciembre de 1990. Esta resolución proclama lo que llama “derecho a la tutela cautelar”, inserto en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, “lo que, visto por su envés, significa el deber que tienen tanto la Administración como los Tribunales de acordar la medida cautelar que sea necesaria para asegurar la plena efectividad del acto terminal (resolución administrativa o, en su caso, judicial)”. Y esta fuerza expansiva del artículo 24.1 CE viene también impuesta por el principio de Derecho Comunitario europeo recogido en la Sentencia Factor-tame del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 19 de junio de 1990, principio que hace suyo nuestro Tribunal Supremo y que se resume en que “la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón”.
- “Pero, además, en el proceso administrativo la suspensión cautelar tiene determinadas finalidades específicas, incluso con trascendencia constitucional, y que pueden cifrarse genéricamente en constituir un límite o contrapeso a las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas, con el fin de garanti-

⁵³ A este respecto me remito a los acertados comentarios de CARMEN URIOL EGIDO cuando analiza la apariencia de buen derecho de las medidas cautelares. *Op.cit.*

⁵⁴ Cabe traer a colación las incisivas observaciones que F. JOSÉ NAVARRO SANCHÍS expuso de un modo tan pedagógico como didáctico en sus comentarios a la no suspensión judicial de un requerimiento de información (caso paradigmático en el que el propio sentido común parece llevar a entender que la mera ejecutividad del requerimiento provoca que la resolución final del conflicto ya sea del todo inútil para los contrapuestos intereses en juego): “Se evalúan los distintos intereses en liza, como haría el Tribunal de instancia, bajo estas afirmaciones: (...) no hay daño relevante en la entrega de información, pues una sentencia estimatoria «no crearía situaciones irreversibles, en principio, conllevaría la devolución de toda la información remitida...», reintegro éste que, en mi humildad de juzgador en la instancia, se me antoja tan difícil como el regreso de un neonato al claustro materno (...). “Requerimientos de información y medidas cautelares”; *Luris&Lex (El Economista)*, 14/3/2011.

zar una situación de igualdad con respecto a los particulares ante los Tribunales, sin la cual sería pura ficción la facultad de control o fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el art. 106.1 CE (“Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”).

- “Entre otros muchos aspectos de la jurisdicción y del proceso contencioso-administrativo que experimentaron el influjo directo de la Constitución se encuentra el de las medidas cautelares, a través de las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva que se reconoce en el artículo 24.1 de dicha Norma Fundamental, de tal manera que la suspensión cautelar de la ejecutividad de la disposición o del acto administrativo deja de tener carácter excepcional y se convierte en instrumento de la tutela judicial ordinaria”.
- “La decisión sobre la procedencia de las medidas cautelares debe adoptarse ponderando las circunstancias del caso, según la justificación ofrecida en el momento de solicitar la medida cautelar, en relación con los distintos criterios que deben ser tomados en consideración según la LJ y teniendo en cuenta la finalidad de la medida cautelar y su fundamento constitucional” (...).

4. LA APARICIÓN EN ESCENA DEL ELEMENTO “TIEMPO”

En todos los escenarios impositivos descritos en el Capítulo 2 anterior es del todo determinante para la defensa de los contrapuestos intereses en liza la incidencia que el tiempo provoca en las dos partes de la siempre vidriosa relación jurídico-tributaria.

Así, en un supuesto paradigmático⁵⁵, pensemos en el contribuyente que ve cómo la AEAT le cuestiona (minorándolas o, incluso, eliminándolas totalmente) las deducciones en la cuota (ya sea del IRPF o del IS, por ejemplo) por él declaradas (pero aún no consumidas), siendo así que pese a que aquél recurre esa regularización administrativa y logra su suspensión, la “praxis” administrativa -tal y como veremos en el siguiente Capítulo- le niega su derecho a la aplicación cautelar de esas controvertidas deducciones durante la pendency del proceso impugnatorio. En tal escenario (para nada de laboratorio, es más, muy habitual) es del todo lógico que se suscite la duda, absolutamente legítima, respecto a la genuina naturaleza de ese derecho que ostenta el contribuyente a aplicar esas litigiosas deducciones y, al hilo de ello, si su plazo de aplicación es de caducidad o de prescripción.

Sobre este particular ha tenido ocasión de pronunciarse la DGT, entre otras, en su CV 1850-08, de 14/10⁵⁶, en la que interpreta que, más que auténticos derechos o acciones, en este tipo de escenarios lo que el contribuyente realmente ostenta son facultades, conceptuándose éstas como “las posibilidades de actuación que se atribuyen a la persona como contenido de un derecho más amplio o, aisladamente, con independencia de cualquier tipo de derecho”, siendo así que en lo que respecta a la naturaleza de su plazo de aplicación “el problema básico se plantea cuando no existe norma (...) que determine de qué tipo es el plazo, de prescripción o de caducidad. En estos supuestos la doctrina acude al interés público protegido por la institución extintiva como elemento delimitador. Así, la prescripción protege intereses exclusivamente individuales, por ello la prescripción puede ser renunciada, no la tributaria, y puede ser interrumpida. Sin embargo, la caducidad despliega sus efectos en relación a la protección de un interés general, de ahí que no esté sometida a la voluntad de persona alguna y no sea, por lo tanto, susceptible de interrupción aplicándose «ope legis»”; consideraciones éstas que le llevan a afirmar que “los plazos dentro del Derecho Administrativo, en general, y Tributario, en particular, son perentorios sin que se puedan, en principio, modificar con el ejercicio de acciones o determinados hechos que modifiquen su cómputo, es decir, que interrumpan el mismo y puedan tener como consecuencia el inicio de un nuevo cómputo. (...). Nótese que la ampliación no implica el inicio de un nuevo cómputo, como en el caso de la interrupción de la prescripción, sino simplemente un alargamiento del plazo original. En consecuencia, se puede afirmar que en este caso el plazo (...) es un plazo de caducidad y no de prescripción. Por lo tanto, no es susceptible de interrupción”.

⁵⁵ Hasta que la Ley 27/2014, de 27/11, del IS (LIS) eliminó el límite temporal (entonces de 18 años) para la compensación de BINs, el paradigma por excelencia era el del cuestionado aprovechamiento cautelar de esas controvertidas BINs durante el proceso impugnatorio. Sin embargo, la eliminación del plazo preclusivo ha provocado que el debate de las BINs ya se ciña a un mero debate financiero (cuanto antes se compensen, mejor para el contribuyente) perdiendo así su riesgo de la pérdida definitiva de ese derecho.

⁵⁶ Esta CV, aunque relativa a las BINs, la entiendo plenamente aplicable a otros créditos tributarios como puede ser el aquí abordado de la efectiva aplicación de deducciones.

ción y opera automáticamente en caso de cumplimiento del mismo de acuerdo con la naturaleza típica de la caducidad”.

Ergo si el plazo de aprovechamiento efectivo de las controvertidas deducciones (y, en general, de créditos fiscales) es de caducidad, no siendo dable su interrupción, es claro que el mero transcurso del tiempo sin aplicarlas (cauteladamente, pues su ortodoxia jurídica definitiva siempre quedaría a expensas del resultado final del proceso impugnatorio) determina inexorablemente la progresiva reducción de los períodos impositivos en los que podrían minorar la cuota sobre la que se aplicarían (del IS, por ejemplo), siendo así que estos períodos sí que van prescribiendo de modo tal que si el contribuyente no hace un uso efectivo de ellas, éstas irán venciendo por una combinación perversa de su caducidad (la del propio plazo de disfrute las deducciones) con la prescripción de los ejercicios sobre el que ese plazo de aplicación se proyecta⁵⁷. El efecto final conjunto es un riesgo real de pérdida de esos créditos fiscales si la resolución del debate de fondo (sobre la ortodoxia jurídico/fáctica de las deducciones cuestionadas), aun siendo favorable a los intereses del contribuyente, llega cuando la prescripción ya haya cerrado toda posibilidad de aprovechamiento durante su plazo de aplicación. De este modo, se habría consumado una perversa sobreimposición⁵⁸, pues el “sistema” habría impedido que el contribuyente disfrutara de un crédito fiscal al que tenía derecho.

Contrasta con esta tesis la argumentación esgrimida en la STS de 5/7/2010 en la que se dilucidaba si la impugnación (con suspensión) de una liquidación tributaria pudiera llegar a arrostrar la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago. Es decir, se trata de valorar si -al igual que el plazo de compensación de las BINs sigue transcurriendo siendo dable que éste se agote (siempre según la ya expuesta tesis de la DGT)- sería factible que la Administración viera como prescribe su derecho de cobro por el transcurso de una dilatada pendencia impugnatoria en la que ha operado la suspensión. Pues bien, a este respecto esa STS de 5/7/2010 afirma que “esta Sala ha reconocido, en distintas ocasiones, la separación entre la prescripción del derecho a liquidar y la del derecho a exigir el pago, de tal forma que «los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro», lo que supone que puede producirse la prescripción de esta última «aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso (...). Sin embargo, para que se produzcan dichos efectos, es condición previa que la deuda tributaria no se halle suspendida, pues si se adopta tal previsión cautelar el plazo no discurre por la sencilla razón de que la Administración no puede ejecutar”. Obsérvese que el TS preserva de este modo los derechos de la Administración al entenderlos imprescriptibles mientras no sean ejecutables por obra y gracia de la suspensión; sin embargo, esa misma argumentación no nos consta que se haya esgrimido (más allá de voluntaristas manifestaciones genéricas) cuando de lo que se trata es de garantizar el ejercicio de derechos de los contribuyentes que, mediando una regularización administrativa impugnada y suspendida, se les impide ejercitar cautelarmente (vgr.: consumo de BINs cuestionadas por la AEAT). Nuevamente se nos presenta un escenario donde parece imperar una manifiesta desigualdad entre las partes: mientras que la suspensión impide la prescripción de los derechos de la Administración (al entenderse inejecutables; interpretación ésta que haría innecesaria la regulación de la prescripción de las conexas de la Ley ./2015), no puede decirse lo mismo de los de los contribuyentes, pues éstos ven como, pese a mediar la suspensión cautelar, sus derechos prescriben (o, en su caso, caducan).

Sin embargo, lo paradójico del caso es que en este mismo lado de la balanza, en el del fisco, la situación puede hacer que éste pierda su legítima posición acreedora al impedírsele su derecho a liquidar por el mero transcurso del tiempo. Imaginemos aquí que el contribuyente aplica efectivamente (aunque de un modo cautelar) las discutidas deducciones, ahorrando su IS durante el íterin de la pendencia del proceso impugnatorio, de modo y manera que cuando recae la resolución final sobre el fondo del asunto -en este caso, desestimando las pretensiones del contribuyente y, por tanto, favorable a los intereses de la AEAT- el ejercicio en el que se minoró la cuota del IS ya está prescrito para que quepa cualquier actuación de regularización administrativa. En este supuesto, lo que se habría

⁵⁷ Tal y como se apuntó en el Capítulo 2.1.2.), en el ámbito del IVA el artículo 100 LIVA supone una singular excepción a este escenario en la medida en que ese precepto reconoce expresamente que el plazo para la efectiva deducción de esas cuotas no se ve perjudicado irremediabilmente por causa del proceso impugnatorio en el que se dilucida su deducibilidad, siendo así que ese plazo se ve ampliado o suspendido (de la dicción literal del 100 LIVA es dable interpretar ambos sentidos) por el período de pendencia de las sucesivas vías de recurso que se planteen. Y además, cabe apuntar aquí, esa previsión temporal del artículo 100 LIVA se hace con independencia de que la regularización impugnada sea o no suspendida.

⁵⁸ Volveremos sobre este punto en el Capítulo 6.

producido sería una, también perniciosa, desimposición⁵⁹, pues el juego de la pendencia/prescripción/suspensión habría permitido que el contribuyente se beneficiara de un ahorro fiscal del que no era legítimo acreedor.

Parece, pues, que ante este genuino círculo-cuadrado que condena, tanto a los contribuyentes como a las distintas Administraciones tributarias, a ver cómo sus legítimos intereses se pierden en medio de un laberinto del “sistema”, deben arbitrarse mecanismos que permitan preservar “viva” la llama de esos respectivos derechos, tan lícitos como contrapuestos. La cuestión, no menor, es si esos “mecanismos” son jurídicamente ortodoxos y, por tanto, pacíficos, o si por el contrario no hacen sino alentar el bucle dialéctico-argumental, ya de por sí patente en escenarios como los aquí descritos.

Así, la doctrina ya se ha pronunciado reiteradamente abogando por lo que ya se conoce como el principio de “regularización íntegra” o de “completud⁶⁰” que se traduce en que la “Administración se encuentra imperativamente obligada a realizar una completa regularización en la que se apliquen todas las normas concomitantes que resultan «en cascada» de la regularización practicada⁶¹. Y esta interpretación ha sido admitida ya expresamente por el TEAC que repetidamente ha apuntado que “la Administración tributaria, la Inspección de los Tributos, está obligada a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes aplicando la normativa aplicable a cualquier supuesto de hecho de obligaciones tributarias; es más, está obligada a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de las devoluciones tributarias; así como a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación⁶²”.

Dicho lo cual, es obligado apuntar que a los efectos aquí apuntados adquiere una enorme relevancia el “dies a quo”, siendo así que en tal sentido parece consagrarse la tesis del ya conocido como “in-

⁵⁹ Vid Capítulo 6.

⁶⁰ “Este «principio de completud» ha sido formulado «a iniciativa de parte», habiéndose definido su fundamento, alcance y aplicaciones sustantivas y procedimentales como consecuencia de las alegaciones formuladas por los obligados tributarios en el curso de los procedimientos de aplicación de los tributos y de revisión. Por tanto, la delimitación de sus elementos y manifestaciones resulta de un análisis empírico de la doctrina administrativa y jurisprudencial que ha venido a afirmarlo, generando un principio general y fundamental en el marco de la aplicación de los tributos”. “El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo”; ANA JUAN LOZANO. *Actum/Francis Lefebvre* nº 71/enero 2013. Este argumento vendría a compartir, así, los postulados ya expuestos en su día por HENSEL, A.: “(...) la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el nobile officium de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos” (“Diritto tributario”; traducción italiana de su obra; Milán, 1956). En esa misma línea se pronunciaría CÉSAR GARCÍA NOVOA, apuntando, precisamente, la incidencia de la prescripción: “(...) en estos casos esos «efectos» se tendrían que revisar mediante el ejercicio de una actividad comprobadora por parte de la Administración, y frente al despliegue de esa actividad comprobadora podría invocarse la prescripción del derecho a liquidar” (“Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos”; Marcial Pons, 2011).

⁶¹ “Cuestiones de actualidad en materia de aplicación de los tributos” (XXX Congreso AEDAF, noviembre /2014); ANA JUAN LOZANO.

⁶² Resoluciones del TEAC de 20/11/2008, 1/6/2010, 30/6/2011 y 19/2/2015 (en esta última el TEAC afirma que “de acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo (se está refiriendo a las STS de 22 y 23/1, 10 y 11/4, y 5/6/2014), en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto”.

greso indebido sobrevenido” tal y como éste se conceptúa en la resolución del TEAC de 20/11/2008⁶³ (con reminiscencias de una previa de 8/11/2006 y, a su vez, reiterada en otra de 12/5/2009⁶⁴):

“(…) en estos casos en los que el obligado tributario efectúa un ingreso con ocasión de la presentación de una autoliquidación deviniendo éste "posteriormente" indebido como consecuencia de un acto administrativo de fecha posterior y que condiciona el importe autoliquidado; o con otras palabras, en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección (en el presente, la regularización del IS de 1996, 1997, 1998 y 1999, que incide en los ejercicios 2000 y 2001), generando que en dicho ejercicio posterior, el contribuyente haya pagado de más, es criterio de este Tribunal (...), que la Administración deba iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado. De tal manera que nos encontraríamos con un ingreso indebido de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.1.b) de la LGT "Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

“(…)”.

La prescripción es una institución jurídica que debe relacionarse directamente con el retraso objetivo en el ejercicio de derechos, de acuerdo con cánones predeterminados, todo ello con objeto de garantizar la seguridad jurídica, y el interés social, así como la protección que dispensa al sujeto pasivo de la relación jurídica.

Luego, si la prescripción es una institución jurídica en la que el tiempo juega un papel esencial, puesto que lleva a la consolidación de ciertos derechos (o como se analiza en el presente, a la pérdida de los mismos), no resulta jurídicamente admisible situar el cómputo del plazo para ejercer un derecho en una fecha anterior a su nacimiento^{65 66}. Recuérdese el principio general del artículo 1.960 del Código Civil que establece que "El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse".

En definitiva, en estos casos la Administración tributaria, tras efectuar las comprobaciones que estime oportunas, debiera reconocer de oficio el derecho a la devolución del ingreso indebido sin que haya de "solicitar dicha devolución" por el obligado tributario, puesto que lo contrario puede llevar a situaciones jurídicamente injustificables, como se acaba de exponer".

Esta interpretación ya ha sido sostenida, también, por algún pronunciamiento judicial: "sólo entonces, y no antes, el ingreso pasa a convertirse en indebido y la acción llega a nacer. (...) Es claro que es desde ese día -en nuestro caso, el de la firmeza de la resolución favorable al contribuyente relativa a N-, y no antes, cuando nació la acción (...)" (STSJ-Madrid, de 30/6/2008). En sentido análogo, también, la SAN de 30/9/2004 ("y ello sin perjuicio de los ajustes que resultaran procedentes en la liquidación del ejercicio 1991, caso de que se anulara por sentencia firme la liquidación del ejercicio 1990") o la STS de 17/2/2010 que, tras mostrarse contraria a la suspensión omnimoda, abre una puerta al callejón sin salida al que ello abocaría al contribuyente: "ello no obsta a que si los recursos interpuestos contra las anteriores liquidaciones fueran estimados se proceda a realizar las oportunas

⁶³ Esta tesis ha sido repetidamente acogida por el TEAC; vgr. en su resolución de 5/3/2014 en la que concluye su negativa a admitir la suspensión universal apuntando que "claro está que si finalmente aquel acuerdo de liquidación que está suspendido es finalmente anulado por el Tribunal que resuelve sobre su validez, ello determine la anulación de los posteriores dictados sobre la presunción de validez de aquel primero, pero esta circunstancia justamente es la que viene a evidenciar lo ajustado a Derecho de este modo de actuar".

⁶⁴ "(...) partiendo de la doctrina de la «actio nata», el momento que debe tomarse en consideración es aquél en el que el interesado pudo solicitar a la Administración la liquidación definitiva". No es menos cierto que esta tesis ya ha sido acogida por la propia LGT cuando en su artículo 67.1 fija el comienzo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en "el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado". Sin embargo, esta previsión legal no solventa la prescripción de los ingresos indebidos que se producen en ejercicios distintos al que es objeto de impugnación pero afectados por la tesis argumental mantenida en la regularización administrativa recurrida.

⁶⁵ Es obvio que esta interpretación conecta con la del ingreso indebido "sobrevenido" ya acertadamente expuesta en su día por CÉSAR GARCÍA NOVOA (*La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, 1993).

⁶⁶ Esta sería, asimismo, la idea que subyace en la propuesta 33/99 del Consejo de Defensa del Contribuyente (CDC) abogando por la interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos de un ejercicio derivado de la corrección de la imputación temporal de una determinada renta. Es de destacar que la SEH parece compartir el sentir del CDC pues apunta al respecto que "se entenderá producida la interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, como consecuencia de la corrección de la imputación temporal de ingresos a un ejercicio posterior, interrupción provocada por una serie de actos administrativos y actuaciones procesales llevadas a cabo por los contribuyentes" (Memoria del CDC/1999).

rectificaciones”; interpretación ésta que es compartida por otra STS, la de 20/6/2011, cuando afirma que “cuestión distinta es que, cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico, la Administración debe proceder al restablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones pertinentes a fin de que el obligado tributario quede indemne”.

No se nos oculta, sin embargo, que estas “soluciones” doctrinales, económico-administrativas y jurisprudenciales chocan -todas- con obstáculos no fácilmente salvables tales como la ya expuesta caducidad de los créditos fiscales⁶⁷, o el hecho de que si la Administración no efectuara de oficio esa regularización favorable al contribuyente, éste malamente podrá instarla a hacerlo en ejecución de ese pronunciamiento porque, en sentido estricto, éste habría resuelto una controversia relativa a un ejercicio distinto (e, incluso, a un impuesto diferente) a ese otro sobre el que sus efectos prácticos se proyectan.

En cualquier caso, el interés de esa ya mencionada resolución del TEAC de 20/11/2008 no se agota en esas extractadas consideraciones, pues también incluye un colofón del máximo interés para el asunto que aquí nos ocupa: “Todo ello sin perjuicio de que, en estos casos en los que las liquidaciones que condicionan las autoliquidaciones presentadas por ejercicios posteriores por el sujeto pasivo, se encuentren impugnadas y pendientes de resolución (lo que puede suponer la existencia de dos liquidaciones/autoliquidaciones incompatibles en relación con una misma operación), la Administración tributaria no pueda resolver la solicitud de devolución hasta que finalice la vía contencioso administrativa y según lo que en ella se resuelva, al estar suspendida la ejecución del acto”. ¿Cuál es genuino sentido de esta última consideración del TEAC? Pues el mismo que también apunta la profesora Juan Lozano⁶⁸ cuando señala que “como es lógico, en cuanto a la materialización de la regularización completa en los supuestos en que debe producirse una devolución de ingresos, debe conectarse la eventual suspensión de la ejecución de la regularización practicada que haya sido objeto de recurso o reclamación, extendiéndose dicha suspensión a la ejecución del pago del ingreso indebido”⁶⁹. Estando de acuerdo con esta afirmación doctrinal pues supone asumir, sin ambages, la tesis de la suspensión global del acto impugnado (incluyendo, por tanto, el enervar cautelarmente su presunción de legalidad), es cuando menos paradójico, sin embargo, que sea precisamente el TEAC el que abraza esa tesis que deja sin efecto el acto recurrido en su globalidad y no solo en su faceta recaudatoria cuando él mismo ha sostenido -no unánime pero sí repetida y mayoritariamente⁷⁰- que la suspensión se ciñe única y exclusivamente a dejar sin efecto la obligación de pago a cargo del contribuyente, preservando así, extramuros de la medida cautelar, las presunciones (legalidad, veracidad, certeza) de las que está investido el acto tributario. Parece obvio que esta interpretación económico-administrativa es, en tal sentido, del todo endeble pues abraza una posición u otra en función de la morfología de cada caso concreto (ergo carece de una construcción doctrinal y conceptual solvente y genérica) y de que los intereses crematísticos del erario público no salgan perjudicados (la suspensión enerva la ejecutividad del reembolso de un ingreso indebido pero, sin embargo, no deja sin efecto que la AEAT cuestione la existencia o cuantía de un crédito fiscal declarado por el contribuyente). Por ello podrían traerse otra vez aquí a colación esos pronunciamientos del TC en los que pone coto a la discrecionalidad administrativa evitando así que incurra en arbitrariedad: “un «excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa» es «incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley» (STC 292/2000, de 30/11), sí admite, sin embargo, la concesión de espacios en los que sea imprescindible el ejercicio de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, que no electiva) o instrumental

⁶⁷ Abundaremos en este vidrioso aspecto en el Capítulo 6.

⁶⁸ ANA JUAN LOZANO. *Op. cit.*

⁶⁹ Obsérvese, sin embargo, que esta tesis del TEAC que bascula entre aceptar o no la suspensión de la presunción de legalidad del acto impugnado en función de los concretos intereses del Tesoro en juego en cada caso -es decir, una genuina doctrina “a la carta”-, sufre un sensible giro con motivo de la nueva redacción propuesta para el apartado 5 del artículo 224 LGT que consagra la ejecutividad de las devoluciones de ingresos indebidos resultantes de una regularización administrativa pese a que ésta esté impugnada y suspendida (obvia manifestación de que la presunción de legalidad no se ve afectada por la suspensión cautelar), siempre y cuando -eso sí- el contribuyente aporte una garantía que asegure al erario público la efectiva recuperación de lo, en su caso, indebidamente devuelto si así se desprendiera del pronunciamiento administrativo o judicial que pusiera fin al proceso impugnatorio instado por el contribuyente. Se logra, así también, que las presunciones legales de las que el acto tributario está investido no se ven afectadas por la suspensión (abundaremos en este extremo en el Capítulo 6).

⁷⁰ *Vid* el Capítulo 5.4.

(como elección del medio, que no del resultado; STC 57/2010, de 4/10). Pero, en todo caso, «aun en tales supuestos la actuación administrativa debe circunscribirse, «dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar» (STC 57/2010, de 4/10)⁷¹.

En fin, que es del todo evidente que cuando a esa ya tan agria como larga lid entre la presunción de legalidad del acto y la suspensión, se le añade el efecto temporal (pendencia, caducidad, prescripción, ...), la situación ya deriva en toda una “tormenta perfecta”.

5. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN HASTA LA LEY 34/2015

Llegados a este punto, lo que ahora procede es analizar cuál es el escenario de este debate (tan sordo como tenso) entre esos dos pesos pesados: la presunción de legalidad y la suspensión cautelar, ambos en relación a esos tan variopintos como trascendentales efectos jurídicos distintos al pago

5.1. El marco normativo

Y en ese análisis, lo primero será analizar el Derecho positivo. Es decir, ¿cómo regula -si es que lo hace- la legislación estos puntos de fricción? A este respecto, nuestro interés debe focalizarse en el artículo 233.10 LGT que preceptúa que “cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”. Esta relevante previsión legal merece las siguientes consideraciones:

— Contempla, obviamente, la suspensión de actos administrativos que no conlleven (al menos de un modo inmediato) una obligación de ingreso. Siendo esto así, no parece descabellado pensar que esa suspensión también sería predicable de aquellos otros actos que, además de determinar una obligación de pago, también arrostran algún otro efecto no inmediatamente recaudatorio; de modo tal que este precepto parece que podría invocarse para lograr la suspensión tanto de los actos cuyos efectos sean exclusivamente extrarrecaudatorios (vgr.: minoración/eliminación de BINs) como aquellos otros que, además, incluyan una obligación de pago (vgr.: minoración/eliminación de BINs, con el resultado de cuota a ingresar).

— Esta mera posibilidad de suspender actos que no determinen una obligación de ingreso, da pie a sostener fundadamente que, aun cuando ese precepto se refiere específicamente a enervar su “ejecución” (lo que, “prima facie”, podría llevar a interpretar que la suspensión no afectara a la universalidad del acto impugnado y, por tanto, no desactivara su presunción de legalidad), lo cierto es que la propia LGT alimenta la posibilidad de que la suspensión sea omnimoda, global. En efecto, y es que aunque el propio TEAC ha interpretado⁷² restrictivamente que el “hábitat” natural previsto en este precepto serían actuaciones tales como los requerimientos de información o deberes de colaboración, lo cierto es que “(...) esta norma del artículo 233.10 debe tenerse presente cuando busquemos una solución para la posible suspensión de esas otras consecuencias (no recaudatorias)”⁷³.

— Es más, admitiéndose, siquiera a los meros efectos dialécticos, que los requerimientos de información fueran la tipología de actos prototípicos sobre los que el 233.10 LGT desplegara sus efectos, es difícil aprehender que la ejecutividad de esos requerimientos se vea enervada sin que quede afectada su presunción de legalidad. Y, aún así, no es menos cierto que la posibilidad abierta por este precepto ya sirve para desbaratar esa concepción monolítica de quienes pretenden sostener que la suspensión de los actos tributarios no pudiera tener efecto alguno distinto a la mera obligación de pago; percepción a la que, por cierto, cabe contrargumentar con una pregunta en apariencia inocente pero con una enorme carga de profundidad: “¿porqué se entiende que la suspensión de la obligación

⁷¹ “Perspectiva constitucional de los derechos y garantías (...)”. *Op. cit.*

⁷² “Las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión”; MHA-APP 2005, IGNACIO RUIZ TOLEDANO (documento electrónico accesible en <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/IEF.2006.pdf>) y Memoria TEAC 2007 (página 38).

⁷³ ABELARDO DELGADO PACHECO. *Op. cit.*

de ingreso no enerva la presunción de validez/legalidad y, sin embargo, sí que lo hace la que atañe a cualquiera de sus efectos extrarrecaudatorios?”⁷⁴.

Esa nítida previsión del 233.10 LGT tiene, a su vez, su proyección reglamentaria en el artículo 39.2 del “Reglamento de Revisión” (RR)⁷⁵, cuando indica que “a solicitud del interesado, se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución del mismo pudiera acarrear perjuicios de imposible o difícil reparación” (requisito este último -el de la concurrencia de perjuicios- que, sin embargo, no se exige en la suspensión “automática” ex 233.1 LGT); siendo así que la competencia para acordar esa suspensión extrarrecaudatoria se le concede expresamente al TEA “que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita” (46.1 RR).

Sin embargo, a fuer de ser sinceros, también habrá que reconocer que, a la vez, son multitud (muchos, pero no todos; como ya hemos visto) los preceptos que regulan la institución de la suspensión cautelar desde una perspectiva estrictamente recaudatoria; así, entre otros, el 42.2, 43.1, 44.1, 44.2, 45, 46.2, 46.3, y 47.1 (todos ellos del RR), o el propio 212.3 LGT. Parece, pues, que desde la regulación procedimental específicamente relativa al régimen de las impugnaciones (LGT y RR) no se aboga entusiastamente por la suspensión universal, pero no es menos cierto que ésta no sólo no se impide⁷⁶ -ni expresa ni tácitamente- sino que se admite expresamente (233.10 LGT y 39.2 RR).

En algún otro ámbito extraprocedimental, la normativa tributaria se muestra aún más proclive a la suspensión íntegra del acto impugnado. Paradigma de ello es el artículo 18.12.3º de la Ley 27/2014, de 27/11, del IS (LIS), trasunto del hoy ya derogado 16.9.3º TRLIS, que aclara nítidamente que “la firmeza⁷⁷ de la liquidación, determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas”, previsión ésta que, interpretada a “sensu contrario”, implica que, en tanto en cuanto esa liquidación no sea firme, no será eficaz, lo que supone que su impugnación conlleva la suspensión de

⁷⁴ “La resolución del TEAC de 24/4/2013: un inexpugnable castillo... ¿de arena?”. JAVIER GÓMEZ TABOADA. *Revista Interactiva de Actualidad* nº 32/2013; AEDAF. Agradezco al lector que disculpe las autocitas a las referencias en las que, ya con anterioridad, abundé en este asunto pues, lejos de responder a un petulante engreimiento (siempre rechazable por pretencioso), sólo aspiran a aportar al lector interesado en esta apasionante controversia una visión más amplia de estos genuinos laberintos procedimentales, denunciando, así, el peligro de indefensión al que se aboca a los contribuyentes en la inmensa mayoría de estos escenarios. En tal sentido, además de en el artículo antes reseñado, expuse mis consideraciones al respecto en “La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de las liquidaciones tributarias” (*Carta Tributaria -CT-*; Noviembre/2009), “El alcance de la suspensión de las liquidaciones tributarias: más allá del pago” (*Estudios de Derecho Judicial* nº 156; CGPJ; Abril/2010), “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones” (*CT*; Octubre/2010), “La suspensión de las liquidaciones tributarias: el Supremo mueve ficha” (*El Notario del Siglo XXI*, nº 40; Diciembre/2011), “La sentencia del TS de 20/6/2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?” (*Tribuna Fiscal* nº 254; Diciembre/2011), “Un nuevo escenario en la suspensión de las liquidaciones: la STS de 20/6/2011” (*RIA*; AEDAF Diciembre/2011), “A vueltas con la suspensión de las liquidaciones tributarias: la SAN de 9/2/2012” (*Actualidad Jurídica Aranzadi -AJA-* nº 850; Octubre/2012), “Una perspectiva constitucional de la suspensión de las liquidaciones tributarias (...)” (*AJA* nº 856; Enero/2013), “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis” (*Diario La Ley* 29/9/2014), y “Las obligaciones conexas en la reforma de la L.G.T.: su cara «oculta»” (*XI Congreso Tributario*, AEDAF-CGPJ; Foro Jurídico, 2015). También tuve ocasión de abordarlo de una manera más breve en el *blog Espacio Tributario* (<http://fiscal.blogspot.com/>) y en la tribuna *Soliloquios tributarios* publicada en el suplemento económico semanal *€uro* de los diarios *Atlántico* y *La Región*; cuando proceda, a ambos me referiré específicamente en las oportunas llamadas al pie.

⁷⁵ Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17/12, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; RD 520/2005, de 13/5.

⁷⁶ Tal y como luego se expondrá, así lo han interpretado expresamente algunos pronunciamientos administrativos, económico-administrativos y judiciales.

⁷⁷ Es significativo apuntar, aunque éste sea un aspecto colateral, que este precepto (al igual que, ya en su día, el 16.9.3º TRLIS) se refiere a la firmeza en términos genéricos, sin usar esa expresión tan vidriosa de “firmeza en vía administrativa” con la que la LRJPAC ha “intoxicado” nuestro ordenamiento administrativo, provocando así innecesariamente la controversia de si es equiparable a “causar estado” o a “firmeza” en sentido estricto (tal y como se interpretó en las STSs 12/6/2000, 18/9/2001, 29/1/2003 o 5/2/2004). Y es que “lo que ocurre con el concepto de firmeza es un ejemplo claro de la perversión del lenguaje jurídico cuyas consecuencias son, en no pocos casos, trascendentales. Se ha instalado en nuestro legislador la idea de que la firmeza es un concepto ambivalente, que tanto vale para denominar lo que simplemente ha causado estado en vía administrativa como para identificar lo que es irrecurrible. Y, obvio es señalar, no es lo mismo una cosa que la otra. Lo que ha causado estado en vía administrativa es susceptible de ser revisado en vía judicial. Lo que es firme, no es susceptible de ser revisado en instancia alguna”. J. MARTÍN QUERALT: “Se confirma por los tribunales la innecesariedad de avalar la suspensión de las sanciones tributarias recurridas”, *Tribuna Fiscal* nº 181, 11/2005.

su presunción de validez (al menos frente a terceros⁷⁸). Es éste un claro ejemplo en que una suspensión “*ope legis*”, y sin necesidad de aportar garantía (lo que vendría a ser una excepción a la generalidad de los casos aquí analizados en los que se asume con naturalidad la necesidad de aportar una caución para neutralizar el acto impugnado), deja sin efecto alguno -incluyendo su presunción de legalidad- la actuación administrativa recurrida.

Es más, en este caso es especialmente ilustrativo cómo se ha resuelto la aparentemente inexorable incidencia del tiempo, pues el apartado 12.2º de ese artículo 18 LIS especifica expresamente que “la interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza”. Ergo la solución arbitrada por el legislador es dejar en suspenso su capacidad liquidadora, retomándose su cómputo una vez que se haya agotado el proceso impugnatorio.

Otro supuesto normativo merecedor de análisis es el efecto suspensivo que determina la solicitud de la tasación pericial contradictoria (TPC) o bien, en su caso, la mera reserva del derecho a su efectivo ejercicio. Y lo significativo es que la normativa que regula este específico y singular supuesto de suspensión no es unánime en el uso de la terminología. Así, mientras que el artículo 135.1 LGT establece que la instancia efectiva de la TPC -al igual que la reserva del derecho a ejercitarla- “determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma” (inciso este último que, además, implica que los valores comprobados no surtan efectos en tanto en cuanto aun sea factible instar la TPC, lo que supone asumir la concepción universal de la suspensión), lo cierto es que el 120.3 RITPAJD⁷⁹ contempla esta misma previsión pero dándole un sesgo estrictamente recaudatorio pues “determinará la suspensión del ingreso (por contraposición a la “ejecución” del 135.1 LGT) de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas”.

También incide en el asunto aquí objeto de análisis la previsión ya comentada⁸⁰ del artículo 143.3.e) Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27/7; RGGI), cuando estipula que la regularización de un contribuyente que estando en CCT hubiera percibido devoluciones indebidas, y esa conducta determine la imposición de una sanción, ello determinará su expulsión de la CCT aunque la sanción “no sea firme en vía administrativa”. Parece obvio, pues, que en este caso al legislador le interesaba salir al paso de una eventual interpretación que pudiera entender que la suspensión *ex lege* (212.3.a LGT) de la sanción por su mera impugnación dejara cautelarmente sin efecto la revocación de la inclusión en la CCT. Sin embargo, lo cierto es que esta explícita previsión restrictiva de esa suspensión *ope legis* de la sanción puede tener, *de contrariis*, otra lectura, ésta paradójicamente favorable a la concepción universal de la suspensión: de ser unánimemente pacífica la concepción estrictamente recaudatoria de la suspensión, no habría sido necesario introducir esa expresa previsión en el régimen de expulsión de la CCT, luego si ésta se incluyó fue porque la interpretación sobre el alcance objetivo de la suspensión no es precisamente unívoca, siendo legítimo interpretar que la suspensión de la sanción podría enervar todos los efectos que se derivaran de ésta, inclusive el que fuera un requisito para la extinción del régimen de CCT. A mayor abundamiento, obsérvese que este supuesto es prototípico de que la negación de la suspensión cautelar conlleva, ya *per se*, una manifiesta vulneración de la tutela judicial efectiva en un doble plano: i) la expulsión de la CCT provoca un daño irreparable en el sentido de que no es subsanable la situación aun cuando el pronunciamiento que finalmente recayera sobre el fondo fuera favorable a los intereses del contribuyente pues, obvio es decirlo, el tiempo no retrocede por lo que el daño ya se habría consumado y perpetuado, no siendo siquiera factible intentar su resarci-

⁷⁸ También habrá de interpretarse respecto al directamente interesado pues su apartado 12.2º “*in fine*” aclara que “la interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza”.

⁷⁹ Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; RD 828/1995, de 29/5. En este mismo sentido (con esa concepción más recaudatoria), se pronuncia alguna normativa autonómica como, por ejemplo, el artículo 28.3 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28/7, de Galicia.

⁸⁰ *Vid* Capítulo 2.1.4.

miento por la vía de la responsabilidad patrimonial⁸¹; y, a su vez, ii) ese eventual daño irreparable viene a vaciar de contenido el propio proceso impugnatorio en el sentido de que esa hipotética resolución final, aun siendo favorable para el contribuyente, sería del todo estéril por inútil.

Otro caso -éste de extremo interés- a analizar es el del artículo 129.2 RGGI *in fine* en conexión con lo previsto en el 14.2.c) 4º RR. En este último se reconoce la legitimación del derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos a quien haya soportado una repercusión indebida, exigiéndose para ello que éste “no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas”. Bien, hasta aquí todo aparenta ser normal, pero lo estrambótico del asunto aflora en el requisito añadido -podríamos decir que *sotto voce*, habida cuenta de lo recóndito de su regulación-, precisamente, por el ya mencionado 129.2 RGGI pues éste precisa que, a tales efectos, “se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza”.

Es decir, que lo que este precepto señala es que si ha sido la propia AEAT la que oficialmente -mediante un acto administrativo resultante de una actuación de comprobación o inspección- ha expresado su parecer (recordemos aquí que, según la STS de 18/10/1986, el acto administrativo es “una especie de acto jurídico emanado de un órgano administrativo en manifestación de voluntad creadora de una situación jurídica”) en el sentido de negar la deducibilidad de esas cuotas soportadas, el “sistema” hará como que ese acto no existe en tanto en cuanto no adquiera firmeza. Permítansenos aterrizar sosegadamente en todas las “derivadas” que este supuesto nos ofrece pues entrañan el máximo interés, precisamente, para el debate objeto de análisis en estas líneas⁸²:

— Es el propio legislador el que reglamentariamente crea la abstracción de que un acto no surte efecto alguno hasta que sea firme.

— Esa ausencia de efectos, impide, por tanto, que la presunción de legalidad/veracidad/certeza de ese acto sirva de presupuesto para que el indebido “soportador” inste el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

— Y, es más, esa “ficción” de la inexistencia jurídica de ese acto, se predica con independencia de que con motivo de esa impugnación haya operado o no la suspensión.

Parece obvio, pues, que esta previsión reglamentaria introduce -interesadamente, he de decir- una excepción a la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos que, como es sabido -y dejando a salvo el concreto supuesto de las sanciones-, no se ve afectada por el mero hecho de la impugnación, de modo tal que su ausencia de firmeza nunca les impide “per se” que surtan sus efectos (salvo, claro está, que mediara la suspensión). Este precepto es tan chirriante, tan llamativo, que, en su ánimo de defender a ultranza el crédito tributario, ese celo no hace sino delatar lo forzado del medio utilizado, siendo así que, además, parece que podría constituir un claro supuesto de exceso reglamentario en la medida en que contraviene un principio legal básico (el de la ejecutividad del artículo 57.1 LRJPAC) sin más fundamento que preservar los intereses recaudatorios de la Administración (en este caso, de la AEAT). Casos como éste evidencian, además, una patología obvia pues, más allá de constituir una clara afrenta a la equidad entre las partes (que también), pone de manifiesto que nuestro ordenamiento contiene “trampas” o “agujeros” (éste, del todo “negro”) cuyo efecto práctico inmediato es generar en el contribuyente la desazón de apreciar que siempre estará en la “casilla equivocada” pues, haga lo que haga, siempre tendrá muchas papeletas para resultar el perdedor en sus lides con la Administración.

Y, ya para terminar, otro escenario normativo, éste también muy significativo: la regulación prevista para el caso de actuaciones administrativas en el supuesto de tributos incompatibles. El caso, obvio

⁸¹ A este respecto, además, procede traer a colación la ya asentada interpretación que el Tribunal Supremo inició con su STS de 14/7/2008, señalando que esos perjuicios serían difícilmente resarcibles pues “(...) se ha de soportar el detrimento patrimonial (...) si la actuación administrativa frente a la que se ha reaccionado se produce dentro de los márgenes ordinarios y de los estándares esperables (...)”, siendo así que esa premisa le lleva a concluir que “(...) si la solución adoptada (por la AEAT) se produce dentro de los márgenes de lo razonable y de forma razonada, el administrado queda compelido a soportar las consecuencias perjudiciales”. Es obvio que esta “lectura” restrictiva de los supuestos de hecho habilitantes de la responsabilidad patrimonial viene a reducir su “hábitat” natural a supuestos ya patológicos tales como prevaricación, mala fe, ...

⁸² Tuve ocasión de hacer unas breves consideraciones sobre este caso en “*La ley del embudo*” (sección “Soliloquios tributarios” de EURO, suplemento económico dominical de los diarios *Atlántico* y *La Región* del 11/11/2012).

es decirlo, nace de la perentoria necesidad de arbitrar mecanismos que dulcifiquen el calvario procedimental y recaudatorio al que se ven sometidos aquellos contribuyentes que se ven perdidos en el laberinto que atañe a dos impuestos contrapuestos, siendo su paradigma la siempre vidriosa pugna entre IVA e ITP.

Sea como fuere, la cuestión es que el artículo 62.8 LGT⁸³ estipula la suspensión -sin necesidad de aportar garantía- del ingreso de la deuda en casos de tributos incompatibles, si bien remite al oportuno desarrollo reglamentario “el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias” afectadas por estos casos, siendo así que esa remisión reglamentaria es la hoy contemplada en el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (RGR)⁸⁴ en el que, en lo que aquí interesa, en su apartado 1.b) 2º da cuerpo a un régimen en el que se hace abstracción de la efectividad de la liquidación (acto administrativo) girada en tanto en cuanto no adquiera firmeza la resolución que ponga fin a su proceso impugnatorio. Es evidente que esta regulación abraza la tesis de que esa suspensión (además, *ex lege* y, por tanto, sin garantías) es omnimoda, universal, pues mientras esa controvertida liquidación no sea firme, ni tan siquiera goza de su innata presunción de legalidad/certeza/veracidad. El círculo se cierra con la dilación en el cómputo de la prescripción del derecho a solicitar devolución de ingresos indebidos del tributo que resulte improcedente, plazo cuyo inicio el artículo 67.1 LGT demora hasta la resolución que dirima cuál es el tributo procedente.

La conclusión que cabe extraer de toda esta pléyade de normas es que en este aspecto -¡como en tantos otros!- el legislador da sobradas muestras de carecer de un criterio claro sobre un extremo que, como vemos, es determinante en las relaciones entre las distintas Administraciones tributarias (singularmente, la AEAT) y el enorme universo de contribuyentes. Esta ausencia de claridad en sus postulados le hace navegar desde la extrema ejecutividad pese a mediar una suspensión *ex lege* (caso de la sanción impugnada que no impide la expulsión del régimen CCT), hasta la plena inefectividad de actos por el mero hecho de que éstos no sean firmes (129.2 RGGI), pasando por otras estaciones intermedias (que son la regla general para la mayoría de casos en los que el debate aquí se suscita) como la prevista en el también ya analizado 233.10 LGT. Parece, pues, que el legislador evidencia aquí sobradas muestras de un ejercicio de máxima irresponsabilidad, olvidando la enorme relevancia de los principios nucleares -¡básicos!- que subyacen en este debate en el que está en juego el dilucidar qué relaciones se mantienen entre el poder Ejecutivo (la Administración) y el cuerpo de contribuyentes, siendo así que éstos, con ese marasmo normativo, se ven abocados más a desempeñar un papel de súbditos (las más de las veces, con dificultades para acceder a la tutela judicial efectiva) que de ciudadanos (titulares tanto de derechos -entre otros, el del acceso a la Justicia y, por tanto, también a la suspensión cautelar- como de obligaciones).

Dejemos, pues, aquí expresa constancia de que pese a que el cuerpo normativo analizado se inclina, en la inmensa mayoría de los supuestos, por la permisividad hacia la suspensión universal de los actos administrativos de carácter tributario, no es menos cierto que su detenido análisis certifica que el legislador ha interpretado esta materia como “disponible”⁸⁵, en función de qué concretos intereses

⁸³ De hecho, este supuesto está íntimamente unido al previsto en el 129.2 RGGI (en consonancia con el 14.2.c 4º RR), tal y como lo puso de manifiesto la propia Comisión Mixta para la Coordinación de la Gestión Tributaria en el documento aprobado en su sesión de 17/4/2008.

⁸⁴ RD 939/2005, de 29/7.

⁸⁵ Paradigma de esa “disponibilidad” es una de las novedades contempladas en la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT en la que se introduce la posibilidad de que, con motivo del recurso de alzada interpuesto ante el TEAC por la propia Administración tributaria contra resoluciones dictadas en primera instancia por TEAs Regionales o Locales, se pueda acordar la suspensión de la ejecutividad de esa resolución impugnada que, la mayoría de las veces, habrá resultado favorable a los intereses de los contribuyentes. Y es que así se preceptúa en el artículo 241.3 de la Ley 34/2015. Varias son las consideraciones que esta previsión nos merece: i) la mera existencia de ese recurso instado por la propia Administración que, así, contradice sus propios actos sin pasar por un procedimiento extraordinario específico como pudiera ser la previa declaración de lesividad, da la medida justa de las exorbitantes prerrogativas de las que se dota al erario que ve así como la defensa de sus intereses alcanza el paroxismo; y ii) pero, de *lege ferenda*, la pretensión que ahora se introduce con motivo de la reforma de la LGT da un paso -muy significativo- más allá, pues no pareciendo suficiente el darle a la Administración esa exorbitante facultad de cuestionar su propia actuación, además, ahora se aspira a que ese acto administrativo favorable al contribuyente quede sin efecto, enervando -aquí sí, pues ello es favorable a la Administración- además (extremo que a los efectos aquí abordados adquiere una enorme relevancia) la presunción de legalidad de la resolución impugnada en alzada lo que, a su vez, y como paradójicamente contradictorio efecto colateral, provoca que los actos previos cuya impugnación ahí se resolvía mantengan cautelarmente -éstos sí- su propia presunción de validez impidiendo, por ejemplo, “que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado”. Es obvio que esta pretendida novedad es tan grave como preocupante pues consagra el régimen legal de la suspensión “a

entren en conflicto, invadiendo así, parece, una obvia competencia jurisdiccional que no sería otra que hacer esa misma evaluación de los casuísticos intereses en juego en el seno de todas y cada una de las correspondientes piezas separadas de suspensión en las que este debate se suscite.

Parece, por tanto, que el legislador no ha estado aquí a la altura que esta grave controversia demanda, dando así poderosísimas armas al Ejecutivo para que éste no se vea perturbado por eventuales decisiones judiciales que pudieran venir a incomodarle en un territorio que ya ha llegado a considerar su “finca” (cuando no su particular “coto de caza”).

3.2. La doctrina de la DGT

Con estos “mimbres” normativos, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse específica y oficialmente sobre este extremo, al menos y que nos conste, en tres ocasiones: en la ya antes mencionada CV1850-08, de 14/10, en la que se le consultaba acerca del “tratamiento de las Bases imponibles negativas mientras que la liquidación no sea firme por ser posible la interposición de algún recurso en vía administrativa o judicial” contra el acuerdo de liquidación practicado por la Inspección de la AEAT mediante la que ésta anuló las BINs declaradas por el contribuyente consultante; y, además, en la CV1296-14, de 14/5 (sobre un supuesto de hecho análogo, genuino paradigma del debate suscitado) y, ya más recientemente, en la CV0130-15, de 16/1.

Ante ese escenario fáctico, la DGT, en la primera de las CVs referenciadas, interpreta que “se puede afirmar que las liquidaciones resultantes de un procedimiento inspector son plenamente eficaces y ejecutivas desde el momento de la notificación al obligado tributario. Sin embargo, la regla anterior se ve atenuada por la posible suspensión de sus efectos en caso de interposición de recursos tanto en vía jurisdiccional como en vía administrativa partiendo siempre de la idea de que la suspensión, aún en vía de recurso, siempre es la excepción frente a la ejecutividad inmediata como reconoce el artículo 111.1 de la Ley de Régimen Jurídico (...)”.

Acto seguido, la DGT hace un repaso de la normativa económico-administrativa (en concreto reproduce íntegramente el artículo 39 RR) y contenciosa (129.1 Ley 29/1998, de 13/7, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), para concluir señalando que “por lo tanto, en principio, el acto de liquidación al ser resolutorio aunque no firme tiene plena eficacia y ejecutividad, salvo que concurra alguno de los supuestos legales de suspensión”. Ergo es evidente que la DGT, máximo intérprete administrativo de la normativa tributaria, entiende (y, además, así lo ha sostenido tan pública como oficialmente) que el escenario normativo vigente no sólo no impide sino que, llegado el caso, permitiría (mediando un acuerdo en tal sentido de quien fuera competente para adoptarlo) que se decretara la suspensión universal, omnimoda, sobre una liquidación administrativa, de modo tal que ésta no surtiría efecto alguno, impidiéndosele, incluso, que operara la presunción de legalidad innata al acto impugnado. En el concreto supuesto fáctico sometido a su consideración, ello permitiría la compensación cautelar de las BINs administrativamente cuestionadas.

En el mismo sentido, si bien apostando aún más explícitamente -si cabe- por la suspensión universal, se pronunció en la CV1296-14 en la que “partiendo de que, tal y como se deduce del escrito presentado, el acto impugnado en la vía económico-administrativa no determina deuda tributaria o cantidad líquida (situación fáctica que ubica la suspensión exclusivamente en el universo extrarrecudatorio), el Tribunal, a solicitud del interesado, podrá acordar su suspensión”, señalando para ello dos vías, ambas previstas en el artículo 233 LGT: la de su apartado 5 y la del 10. A mayor abundamiento, también señala expresamente las previsiones en ese mismo sentido del artículo 39 RR, siendo así que incluso apunta la posibilidad de que tal suspensión pueda acordarse sin necesidad de aportar garantía (tal y como contempla el 39.2.c. LGT) en los supuestos de error aritmético, material o de hecho; eventualidad ésta que refrenda cuando apunta expresamente que “los artículos 46 y 47 del RRev regulan la suspensión sin garantías por el Tribunal económico-administrativo”. Y todo ello le lleva a concluir que “en consecuencia, es el Tribunal, el que a solicitud del interesado podrá acordar la suspensión del acto impugnado en vía administrativa en los supuestos anteriormente señalados. De los escasos datos que se derivan de la consulta parece que este acuerdo por parte del Tribunal no se ha producido por lo que el acto será ejecutivo, debiendo la consultante tener en cuenta la base imponible nega-

la carta” en función de que beneficie o perjudique los intereses recaudatorios de la Administración que, así, no habremos de identificar necesariamente con los generales que son por los que efectivamente debe velar.

tiva derivada de la liquidación practicada por los órganos de inspección a efectos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2013”.

Por tanto, a sensu contrario, lo que sin lugar a dudas se infiere de esta segunda CV es que la DGT no ve obstáculo alguno para que, de así haberse solicitado y concedido, la suspensión permita que cautelarmente se haga caso omiso de los términos de la regularización administrativa, autoliquidando los ejercicios ulteriores conforme a lo que se desprenda de la declaración en su día presentada por el contribuyente y cuestionada por la Administración.

Finalmente, en la CV de 16/1/2015 (la 0130-15), la DGT se pronuncia acerca del valor jurídico atribuible a la regularización administrativa derivada de unas actas de disconformidad (ésta es toda la información que facilita la entidad consultante respecto al procedimiento administrativo) en los siguientes términos: “así resultó del criterio fijado por la Inspección que quedó recogido en las actas de disconformidad suscritas, criterio que tiene efectos jurídicos para la Administración y para el contribuyente, considerándose que el acto de liquidación (se asume que se refiere al derivado del acta) tiene plena eficacia y ejecutividad presumiéndose que no ha concurrido ningún supuesto de suspensión”. Obsérvese que aquí la DGT pone el dedo en la llaga pues se está refiriendo expresamente a la efectividad jurídica del “criterio” administrativo y a la eficacia de ese acto (evidentes manifestaciones, ambas, de la presunción de legalidad/validez/certeza), siendo así que condiciona específicamente esa “plena eficacia” a “que no ha concurrido ningún supuesto de suspensión”; lo que significa que de haber mediado efectivamente esa suspensión (cuya concurrencia la DGT ve jurídicamente viable), la efectividad del “criterio” sostenido por la AEAT podría enervarse. Quizá pueda decirse más alto, pero no más claro.

Es decir, que la DGT ha avalado oficial, reiterada y expresamente la posible suspensión global de un acto tributario, enervando así también su presunción de legalidad, lo que llevaría a que la tutela judicial efectiva (manifestada aquí bajo la forma de la suspensión cautelar) resultase victoriosa en esa dura pugna que mantiene con la *auctoritas* de la que está investida la Administración, impidiendo así que lo manifestado por ésta en el acto recurrido y suspendido pudiera surtir efecto alguno en tanto en cuanto se mantuviera la suspensión acordada.

5.3. La “praxis” de la AEAT (y del Ministerio Fiscal)

Lo lógico y natural sería que una vez abordado el análisis de la doctrina de la DGT (en este caso, tan breve como expeditivamente contundente) sobre un determinado asunto, resultara del todo superfluo -por innecesario- abundar en la práctica administrativa que se derivara de tal interpretación, pues aquella tendría que ser, sí o sí, del todo acorde con ésta.

Sin embargo, hay quienes atribuyen a Benito Pérez Galdós la advertencia de que en España “no hay cosa, por desatinada que sea, que no pueda ser verdad”. Y así debe de ser también en el caso que aquí nos ocupa, pues pese a esa reiterada interpretación doctrinal de la DGT, lo cierto es que la “praxis” de la Administración tributaria, en general, y de la AEAT (la más afectada por el debate aquí planteado) en particular, es del todo contraria⁸⁶ a esa concepción omnímoda de la suspensión.

Veamos algunos episodios paradigmáticos que así lo atestiguan:

— Acuerdo de 29/5/2009 de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT respondiendo a la petición de un contribuyente al que se le negaba el reintegro de una parte sustancial de la cuota a devolver del IS por él autoliquidada. El contribuyente impugnó el acto que minoraba sensiblemente la cuantía a abonarle, siendo así que solicitó su suspensión demandando que se ejecutara cautelarmente su autoliquidación, aportando a tal efecto un aval bancario precisamente por el importe que la AEAT se negaba a pagarle. Es a esta petición de suspensión (obviamente extrarrecaudatoria, como es fácil apreciar, pues el contribuyente no afrontaba obligación alguna de pago), a la que la AEAT contesta indicando que “(...) al tratarse de un acto recurrido que no tiene por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, (...), esta Dependencia, en uso de sus competencias, acuerda: INADMITIR la suspensión solicitada, ya que no

⁸⁶ Quizá sean estos bandazos interpretativos los que le llevan a ABELARDO DELGADO a afirmar que “en ocasiones, es la propia Administración la que duda de los efectos de una liquidación en estos casos y de la ausencia precisamente de su suspensión, como sucede cuando una liquidación aún controvertida genera en otro período o ejercicio una devolución (...)”. *Op. cit.*

consta la existencia de deuda a ingresar en la reclamación y además, en el presente caso con la liquidación a devolver recurrida no consta a día de hoy cobrada devolución alguna de esta liquidación”.

— Acuerdo de 12/5/2011 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT resolviendo los argumentos de un contribuyente que cuestionaba la juridicidad de una “paralela” girada por aquella habida cuenta de que su única razón de ser era una liquidación previa, derivada de un acta, en la que la AEAT minoraba sustancialmente las BINs; BINs que habiendo mediado un recurso y suspensión contra la liquidación primitiva, el contribuyente entendió que podía compensar cautelarmente, actuación que fue la que provocó la reacción de la AEAT girando la “paralela” en cuestión que, impugnada por el contribuyente, provoca la siguiente respuesta administrativa: “la liquidación derivada del Acta de disconformidad incoada en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, se presume válida y produce efectos desde la fecha en que se dicta, sin perjuicio de que no haya adquirido firmeza y sin perjuicio de que haya sido suspendida en sede judicial”.

Sin embargo ya no es que la AEAT, en su particular y subjetiva interpretación, discrepe burdamente de la doctrina sostenida pública y repetidamente al respecto por la mismísima DGT; es que la propia AEAT mantiene una postura voluble⁸⁷, cambiante, según cuándo, cómo y en qué instancias se suscite la controversia. Así, por ejemplo, es del máximo interés la defensa de la AEAT que la Abogacía del Estado hace en su oposición al recurso de casación nº 1744/2008 que derivó en la STS de 14/7/2011, en la que manifiesta sin rubor que “las normas aplicables, concretamente las normas del procedimiento económico-administrativo, permiten solicitar la suspensión de la ejecutividad de actos administrativos fiscales que no produzcan obligación de ingreso”, siendo así que lo que se dilucidaba en ese proceso era la juridicidad de la pretensión del contribuyente al solicitar la suspensión “en lo que se refiere exclusivamente a la idoneidad de las inversiones del factor de agotamiento, y únicamente en relación al plazo para efectuar las mismas” (situación análoga a la de las BINs cuestionadas por la AEAT).

Otro caso que pone de manifiesto esa “doble cara” de la AEAT ante este debate es el que se suscitó con motivo del procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales que derivó en la STS de 16/7/2012. Lo que ahí el Abogado del Estado sostuvo era que “en este proceso solamente se puede enjuiciar la eventual vulneración de derechos fundamentales y no las infracciones de la legalidad ordinaria” manifestando así sus reservas sobre el grado de juridicidad de la actuación de la AEAT cuando, sin aguardar al pronunciamiento del TEA sobre la suspensión del acto administrativo previo del que traían causa, emitió unas liquidaciones tributarias. Es de destacar que, en este mismo proceso, el Ministerio Fiscal sostuvo que, según el RR, “únicamente en caso de que exista una deuda tributaria o cantidad líquida en período voluntario, la sola petición de suspensión suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras ese Tribunal decide sobre la admisión”, lo que, siempre según esa interpretación del Ministerio Público, necesariamente supone que en cualquier restante supuesto, es decir, en todos aquellos en que se diluciden efectos extrarrecaudatorios - en los que lo determinante sea enervar la presunción de legalidad- “es la admisión a trámite la que produce efectos suspensivos”. Luego es evidente que la tesis del Fiscal apoya sin fisuras la suspensión universal, respecto de la que apunta un mero matiz de índole procedimental (y, como tal, adjetivo) que no es otro que su efectividad no se produce simultáneamente a su petición sino que se demora hasta su admisión a trámite. Es decir, que según esta tesis de la Fiscalía, mientras que en el ámbito recaudatorio opera la suspensión cautelarísima (aquella que queda a expensas de la decisión que se adopte en esa pieza separada), cuando de efectos extrarrecaudatorios se trata, ésta sólo puede ser cautelar (tomemos buena nota de esta disección temporal de los efectos de la suspensión auspiciada por el Ministerio Público).

5.4. La doctrina de los TEAs

En este caso la situación es cuando menos paradójica pues, mientras que por un lado, parece que siendo el propio TEAC el que se muestra proclive -de cuando en vez, pues tampoco aquí encontraremos pronunciamientos ni basados en grandilocuentes fundamentos de derecho, ni estables en el tiempo- a la suspensión universal, lo cierto es que no ha logrado trasladar sus postulados a los TEARs (al menos hasta donde las BBD permiten conocer la doctrina de éstos).

⁸⁷ Vid nota al pie nº 43.

Comencemos con la referencia de una resolución -precisamente- de un TEAR, en este caso, el de Galicia, que en su resolución de 11/6/2009 sostuvo que “a la vista de lo expuesto, resulta correcta la posibilidad de regularizar el ejercicio 2006 mediante liquidación provisional, tomando como base los datos de la liquidación tributaria resultante de las actuaciones inspectoras, y ello a pesar de que el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad no fuese firme en dicho momento, por encontrarse recurrido en la vía jurisdiccional ante la Audiencia Nacional, y aún estando dicha liquidación suspendida en sede judicial”. Es decir, aquí tenemos todo un brindis, un himno, a la suspensión estrictamente recaudatoria sin que, por cierto, como suele ser habitual en los pronunciamientos que así se postulan, se invoque artículo o argumento básico en el que aún remotamente se funde esa interpretación restrictiva de la tutela judicial efectiva (que, tal y como ya apuntamos, también es plenamente exigible en la vía administrativa). A fuer de ser sinceros, y dando así claras muestras de esa voluble interpretación que ya antes se apuntaba, este mismo TEAR en resolución de 20/9/2011 admitió a trámite⁸⁸ la solicitud de suspensión sin garantía de “paralelas” giradas por la AEAT al discrepar del uso cautelar de los créditos cuestionados en una previa actuación administrativa (recurrida y suspendida), con la finalidad de evaluar “la existencia de los perjuicios invocados”.

Sin embargo, como prueba evidente de esa dicotomía existente entre la interpretación del TEAC y la de los TEARs que apuntábamos antes, la primera de las referidas resoluciones del TEAR-Galicia es tan solo un semestre posterior a la relevante del TEAC de 3/12/2008 en la que, sin que el caso estrictamente lo demandara, hizo un claro “guiño” a la generalidad de efectos afectados por la suspensión: “dicho acuerdo de liquidación no es firme pero, (...), ello no impediría que se dictase una liquidación provisional tomando como base los elementos regularizados por la Administración, máxime cuando no se ha acreditado en ningún momento que el acuerdo dictado por la Inspección de los Tributos estuviese suspendido. (...) En un caso como el que aquí se plantea, con mayor motivo debe confirmarse la posibilidad de extender los efectos de la liquidación a períodos posteriores, puesto que la liquidación practicada por los ejercicios 1997, 1998 y 1999 ni siquiera se hallaba suspendida”. Ergo es evidente que el TEAC no sólo no aprecia obstáculos normativos para que se reconozca esa suspensión omnimoda sino que, además, admite sin ambages que de haber operado la suspensión sobre el acto primitivo, podría quedar afectado todo acto ulterior que encontrara en él la base de su propia existencia. Pero, como evidencia de que en esta controversia todo es posible, esas consideraciones (que necesariamente habremos de considerar *obiter dicta*) las hace en la misma resolución en la que vierte éstas otras: “en relación con la incidencia de la regularización producida por una liquidación administrativa relativa a un ejercicio en otro período distinto, como sucede en el caso que nos ocupa, este Tribunal ha manifestado ya en diversas resoluciones que ni siquiera la suspensión de los actos administrativos regulada en el artículo 75 del RD. 391/1996 impide que la liquidación suspendida, aun cuando no pueda ser ejecutada, pueda servir de fundamento a una liquidación posterior relativa a un ejercicio distinto (Resolución del TEAC 16 de abril de 2008, recaída en la reclamación 2643/2005, entre otras)”. ¿Es de recibo esa aparentemente doble -y contradictoria- interpretación en una misma resolución sobre un aspecto del todo determinante para su adecuado análisis?

No obstante, el genuino posicionamiento oficial del TEAC sobre esta sempiterna controversia no llegaría, curiosamente, en un pronunciamiento sobre un asunto de fondo sino con una resolución sobre un mero incidente de ejecución de una resolución previa. En efecto, en su resolución de 24/4/2013 (RG 4311/2011), el TEAC hubo de enjuiciar la ortodoxia jurídica de una actuación de la AEAT que se dirigió a uno de los socios de una sociedad transparente para exigirle a aquel la parte alícuota que le correspondía como resultado de la regularización previa practicada a la sociedad. El punto clave del

⁸⁸ La superación del “test” de la admisión a trámite no es un aspecto menor en este debate. De hecho, no son pocas las resoluciones de los TEAs (TEAC inclusive) en las que este asunto se despacha con una sencilla pero muy peligrosa “inadmisión a trámite” (que, de facto, parece más una genuina desestimación). Como paradigma de estos supuestos baste apuntar las resoluciones del TEAC de 12/7/2006 (pieza separada de suspensión de la RG 1819/06 que fue, precisamente, la que originó la SAN de 21/12/2007 que, a su vez, motivó la STS de 14/7/2011) o 26/10/2005 (pieza separada de la RG 3232/02) que, tras dar lugar a la SAN de 19/2/2007, fue enjuiciada en la STS de 19/5/2011 en la que se pone de manifiesto, detalladamente, la controversia aquí apuntada: si la inadmisión se basa en la presunta indebida acreditación de los perjuicios invocados, el TEAC estaba compelido a haber concedido un plazo para su subsanación. Así se exige, expresamente, en el apartado Cuarto.4.2.3. de la Resolución de 21/12/2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT: “cuando se advierta la existencia de defectos distintos del indicado en el número anterior (se refiere al consistente en una solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a aquella), ya sea en la solicitud o en la documentación que lo acompañe, se requerirá al interesado para que proceda a su subsanación en un plazo máximo de 10 días, contados desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento, indicando al interesado que la falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones, y se tendrá por no presentada la solicitud”.

asunto era que la transparente, en la impugnación de su propia regularización, había logrado un acuerdo judicial de suspensión de ésta, siendo así que fue durante la vigencia de esa suspensión cuando la AEAT se dirigió al socio para exigirle su correspondiente cuota. Es evidente que son los mismos ingredientes los que vuelven a confluir también en esta “pócima”: un acto administrativo inicial, sin deuda a ingresar (la regularización a una transparente no le producía efectos directos a ésta, sino que no era más que una herramienta para dirigirse a sus socios reclamándoles su parte proporcional de la cuota “virtual” de aquella), que, pese a estar suspendido, provoca que sobre él la Administración construya otro (el de liquidación al socio), siendo legítimo sostener que la suspensión del primero ya no es que deba contagiar sus efectos al segundo sino que, en puridad, lo que debería provocar sería la mera inexistencia -por pura imposibilidad material- de este último.

Planteada la reclamación en esos términos, el TEAC inicia su análisis explayándose en reprochar al TEAR del que el asunto trae origen el que “el debate así planteado por el interesado no fue(ra) abordado por la resolución” y, a partir de ahí, profundiza en los efectos procedimentales de la “incongruencia por error”, tras lo que centra la cuestión en “las eventuales consecuencias jurídicas que, el otorgamiento de la suspensión en sede de la impugnación que se sigue frente a la liquidación practicada a la sociedad «transparente», pueda tener en las regularizaciones a practicar en sede de los socios, (...), y, en este sentido, sostiene el reclamante la imposibilidad de practicar estas últimas liquidaciones en tanto se mantenga aquella suspensión”. Es obvio que al TEAC no se le puede reprochar, no al menos en este caso, que no exponga el nudo gordiano de la controversia con una claridad meridiana.

Pero la cuestión es que, a partir de ese planteamiento claro y frontal, el TEAC focaliza su análisis en la presunción de legalidad/validez/certeza de los actos administrativos (ahí estamos de acuerdo, pues no es otro el punto que sirve de nexo umbilical a todo lo hasta aquí expuesto) pues “cualquier análisis al respecto de la cuestión que ahora nos ocupa, esto es, de la suspensión de la ejecución de un acto administrativo, debe partir o situarse en un contexto de respeto al principio de presunción de validez de los actos administrativos”. Y es esa premisa, ese “respeto” -reverencial habremos de decir, máxime visto su resultado- a la presunción de validez, lo que le lleva a hacer consideraciones cuando menos muy cuestionables: “el otorgamiento de aquella suspensión alcanza únicamente al acto administrativo objeto de la misma (...). La interpretación pretendida por el reclamante, de `extender` la suspensión de la liquidación practicada en sede de la sociedad `transparente` a las liquidaciones de todos y cada uno de los socios, resultaría desde esta perspectiva una clara incongruencia en perjuicio de la Hacienda Pública. (...)”. Creo que aquí está la clave de bóveda del asunto⁸⁹: según lo hasta aquí argumentado en este trabajo, la suspensión (en este caso, obsérvese, no se cuestionaba si la había o no, siendo ése ya un aspecto extramuros de esta reclamación, máxime al haberse acordado aquella en sede judicial) habría de provocar la ficción jurídica de que el acto suspendido no existe, y no existiendo éste será del todo imposible (precisamente porque habrá que asumir que es como si no existiera) que sobre él se construya actuación administrativa ulterior alguna. Interpretada de este modo la controversia, ya no es tanto que se pretenda (como, desde nuestra perspectiva, erróneamente interpreta el TEAC) que la suspensión se extienda a actos posteriores, sino que en la medida en que el nacimiento de éstos se basa en la existencia de uno anterior ya suspendido, lo que aquellos no pueden hacer es existir (la suspensión de su nacimiento jurídico imposibilita ya su propio nacimiento y no su mera suspensión, pues para que ésta opere se requiere que afecte a un acto existente).

Continúa el TEAC señalando que “la suspensión (...) en ningún caso alcanza a otros procedimientos administrativos que estuvieran instruyéndose o pudieran instruirse en el futuro, pues, lo contrario sería aceptar que la suspensión otorgada hace perder la validez al acto administrativo”. Por supuesto, claro que ése es el punto de discusión pero, acertando en su punto de mira, el TEAC yerra (siempre según nuestra particular y respetuosa percepción) en la solución del dilema cuando le tiembla el pulso pues “lo contrario sería aceptar que la suspensión otorgada hace perder la validez al acto administrativo”. ¡Evidentemente! ¡Claro que sí! ¿Y qué? Como ya hemos visto esa presunción de validez no es un “derecho humano de la Administración” que le sirva de “cheque en blanco” para actuar sin someterse a control alguno; además, es obvio que el interés general en liza quedaría salvaguardado por la aportación de una caución que lo preservara, ... siendo esto así, ¿dónde está el problema para desmantelar ese mito de la “presunción de validez”? Y, digo más, ¿porqué esa “presunción de validez” no

⁸⁹ Vid “La resolución del TEAC de 24/4/2013: (...)”. *Op. cit.*

se siente atacada cuando la suspensión enerva la obligación de ingreso, pero sí que lo hace cuando lo que se ve “amenazada” es la capacidad de la Administración para construir posteriores actos sobre el ya previamente suspendido? ¿porqué? Es éste un insondable misterio, todo un interrogante sin respuesta.

Sigue la resolución apuntando que “ni la Ley 58/2003, General Tributaria, ni su reglamento de desarrollo, contemplan precepto alguno que extienda los efectos de la “suspensión de la ejecución del acto administrativo”, más allá del propio acto administrativo cuya ejecución se suspende, esto es, más allá de la deuda tributaria determinada en aquel acto administrativo objeto de suspensión”. Permítaseme que discrepe con esta premisa que el TEAC esgrime tan tajantemente. Y es que, como ya se apuntó con anterioridad (y, como luego veremos, varios pronunciamientos judiciales han venido a avalar en sentido análogo a lo expresamente admitido por la mismísima DGT), la normativa tributaria reguladora de la suspensión en los supuestos de impugnación de actos administrativos, sí que contempla expresamente -paradigma de ello es el ya analizado 233.10 LGT- la posibilidad de enervar los efectos de actos no estrictamente recaudatorios (o, lo que es lo mismo, también la faceta extrarrecaudatoria de actos que sí que incluyan una obligación de pago de una deuda tributaria). Es más, lo contrario -es decir, lo aquí sostenido por el TEAC- genera genuinos espacios de impunidad en los que la Administración tributaria actúa sin estar sometida a control o fiscalización alguna (recordemos aquí los claros términos del auto del TSJ-Cataluña de 2/12/2010), siendo así que esta mera posibilidad es algo que se me antoja del todo inaceptable, ya por principio, en un Estado de Derecho en el que constitucionalmente se proclama “la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” (9.3 CE).

Pero el TEAC no cesa en su empeño: “véase que la literalidad de la normativa citada nos recuerda que la suspensión alcanza a «la ejecución del acto impugnado», y la ejecución del acto administrativo de determinación de la deuda tributaria de una sociedad «transparente», se agota con la exigencia de dicha deuda al sujeto pasivo”. Más de lo mismo: el TEAC parece aquí víctima de ese principio básico que apuesta porque la mera -y machacona- repetición de una idea, sea ésta acertada o no, la convierta ya *per se* en algo cotidiano y, como tal, aceptado con cierta naturalidad. Sin embargo, frente a esa técnica meramente repetitiva pero del todo carente de fuerza argumental alguna, debe reivindicarse el raciocinio, la fuerza dialéctica de la razón que con su capacidad intelectual-creativa nos debe obligar a cuestionarnos necesariamente el porqué de ese “mantra” que se inculca una y otra vez desde la oficialidad: ¿porqué la suspensión ha de ceñirse única y exclusivamente a la obligación de pago?, ¿porqué? Es más, en el controvertido caso objeto de análisis por el TEAC, la tesis que éste sostiene aboca a todo un sinsentido, a un genuino y peligrosísimo vaciamiento de la institución de la suspensión cautelar, porque si la suspensión concedida en sede judicial recaía directamente sobre la regularización hecha por la AEAT a la sociedad transparente (a la que como tal, por sus propias características, no hay deuda alguna que exigirle), ¿qué otro efecto puede provocar esa suspensión que el de impedir, cautelar y provisionalmente (a la espera de la resolución del proceso en sede de la transparente), que la regularización operada ante la sociedad llegue al socio? ¡Ninguno! Ergo es una evidencia clamorosa que si el TEAC, en su cerrazón, se niega a admitir una y otra vez que aquella suspensión impida la regularización en sede del socio, ¿qué queda de esa suspensión judicialmente acordada? ¡Nada! Y es que esa tesis del TEAC, del todo huérfana de argumentos, viene a convertir aquella suspensión en la más fría y estéril inanidad.

La situación es tan esperpéntica, tan kafkianamente insoportable, que entiendo que en este caso habría sido procedente acudir al Tribunal de Justicia⁹⁰ que acordó esa suspensión para, haciéndole conocedor de que el TEAC la vació de contenido, demandar su auxilio en el seno de la pieza separada, instándole a que llamara al orden a la Administración (TEAC inclusive) al objeto de que se respetara la tutela judicial efectiva que en forma de suspensión cautelar operaba sobre la regularización administrativa practicada a la sociedad transparente.

Sigue el TEAC: *“tanto en el caso ahora analizado como en aquellos otros (...) supuestos planteados, la obtención de la suspensión en la ejecutividad de un acto administrativo afecta exclusivamente al ingreso de la liquidación correspondiente, pero en ningún caso supone que el acto administrativo dictado por la Administración deje de ser válido y, con apoyo en el mismo, puedan dictarse otros acuerdos en el seno de otros procedimientos”*. ¡No! Éste es precisamente el mantra que, pese a la

⁹⁰ Incluso, quizá, instando el procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales previsto en el Título V de la LJC-A, en la medida en que se estaría conculcando la tutela judicial efectiva en su manifestación de suspensión cautelar.

“estrategia” de la machacona insistencia de su divulgación, no vamos a aceptar; pura y simplemente por que es del todo inaceptable en la medida en que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva *“exige que el órgano jurisdiccional tenga la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso, ya que la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la Constitución comporta que el control judicial se extiende también al carácter inmediatamente ejecutivo de los actos administrativos”* (STS de 19/6/2008).

En cualquier caso, no deja de ser llamativo que estos postulados del TEAC sean nuevamente replicados por él mismo en su resolución de 5/3/2014 (RG 4751/2013)⁹¹ en la que se enjuiciaba la ortodoxia jurídica de unas “paralelas” giradas por la AEAT al considerar que el contribuyente había consumido indebidamente créditos fiscales pues éstos habían sido regularizados previamente por otra actuación administrativa, siendo así que, cuando se hizo uso de ellos, ésta estaba impugnada y, además, suspendida (es decir, se reproducen los elementos de hecho del supuesto paradigmático que aquí nos ocupa y preocupa). Pues bien, el TEAC, en esta segunda resolución, lejos de remitirse pura y simplemente a lo ya sostenido en la de 24/4/2013, avanza en esa senda “tenebrosa” e intenta -creemos que con escaso éxito- aportar algunos elementos dialécticos que rezuman más un ingrediente voluntarista que argumental; así apunta que “el hecho de que, efectivamente, este artículo 233.10 (LGT) prevea dicha posibilidad (se refiere a que el contribuyente invocó en su defensa que ese precepto contempla la posibilidad de suspender la ejecución de actos administrativos sin contenido económico) en modo alguno implica que cuando de liquidaciones tributarias se trate la suspensión de su ejecución tenga un alcance superior al establecido por la norma, alcance que se limita al importe de la deuda, y los eventuales intereses de demora y recargos conforme al transcrito artículo 233.1 LGT”. Parece obvio que el TEAC se agarra a un “clavo” débil: la normativa relativa a la suspensión de actos sin contenido económico (y que, por tanto, sí que enerva su presunción de legalidad) se circunscribe única y exclusivamente a aquellos que tengan sólo este carácter (vgr.: ¿requerimientos de información?); pero si nos encontramos con actos que, además de un contenido extrarrecaudatorio, también incorporan una carta de pago, en tales casos esa suspensión omnimoda no opera, siendo factible decretar la suspensión únicamente sobre la mera obligación de pago. Obviamente parece un argumento falaz, con una escasa o nula solvencia jurídica.

No contento con ello, el TEAC añade que si la suspensión dejara sin efecto la presunción de legalidad impidiendo así que la AEAT girara liquidaciones ulteriores tomando como base la previamente impugnada (y suspendida), “resultaría desde esta perspectiva una clara incongruencia en perjuicio de la Hacienda Pública, ya que, siendo la regla general para el otorgamiento de la suspensión el afianzamiento bastante de la deuda tributaria, ello supondría un enorme déficit de garantía o, lo que es lo mismo, el otorgamiento de suspensión sin mediar garantía alguna”. Creemos que aquí el TEAC da claras muestras de su debilidad argumental pues está mixturando dos niveles del debate que deben permanecer “estancos”: una cosa es si la suspensión universal -la que enerve la presunción de legalidad- es o no jurídicamente ortodoxa desde una perspectiva estrictamente conceptual o, si se prefiere, desde los principios (aquí, obviamente, mantenemos fundadamente que sí; mientras que el TEAC discrepa y se ciñe a su faceta recaudatoria, sin aportar elementos dialécticos “de peso” a favor de su tesis); y otra, muy distinta, es que aceptando que la suspensión global sea jurídicamente factible haya que entrar a estipular/valorar el grado de solvencia de las garantías que haya que aportar para enervar la presunción de legalidad. La tesis aquí sostenida, volvemos a repetirlo, nunca ha abogado por que esta suspensión haya de otorgarse necesariamente con exoneración de caución; no. La caución, en su caso, habrá que aportarla en cuantía y solvencia suficiente como para garantizar el crédito tributario y, así, los intereses del erario público. Pues bien, el TEAC, confundiendo estos dos aspectos, pretende “negar la mayor” con base en la pretendida consecuencia -procedimental y del todo solventable y, como tal, “pacificable”- que tal efecto podría causar en la determinación de la garantía.

⁹¹ A su vez, en ésta señala expresamente que “este Tribunal Central ha resuelto que, aun suspendida la ejecución de la liquidación inspectora que eliminó las bases impositivas negativas, es procedente la posterior liquidación basada en dicha eliminación. Las resoluciones de este TEAC recaídas en 25/6/2012, 27/6/2013 y 6/2/2014, por citar algunas de las más recientes, responden al indicado criterio”. Sobre esta resolución de 5/3/2014 tuve ocasión de realizar una muy breve digresión en “El TEAC y la manta del granadero prusiano” (sección “Soliloquios tributarios” de *EURO*, suplemento económico dominical de los diarios *Atlántico* y *La Región* del 20/4/2014).

Es obligado traer aquí a colación el supuesto de hecho (totalmente ajeno al ámbito tributario, lo que lo hace más fácilmente aprehensible pues constituye casi una “caricatura” del debate que aquí se pone de manifiesto entre justicia -libertad- y legalidad -seguridad/autoridad-) expuesto “a modo de introducción” en el Capítulo 1: la orden de expulsión del territorio nacional no solo es susceptible de suspensión en su mera e inmediata faceta de “destierro” físico, sino que también debe “encapsularse” jurídicamente en un “limbo” al objeto de que no pueda -jurídicamente- ser un obstáculo insalvable para que, cautelarmente, se pueda tramitar la oferta de empleo hecha a la persona sobre la que pende la amenaza de expulsión, pues, tal y como acertada y valientemente (pues valentía es enfrentarse a esta inveterada costumbre que pretende, sin fundamento racional alguno, impedir que la suspensión desactive la presunción de legalidad) expuso la STS de 18/3/2003, “la medida cautelar de suspensión no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución), sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución, por lo que permitir que el acto suspendido judicialmente pueda producirlos comportaría la frustración del efecto de la medida cautelar acordada y, por ende, de su finalidad de salvaguarda de la eficacia del proceso pendiente sobre su legalidad”. Creo que esta STS es tan clara y expeditiva en su argumentación, que desbarata punto por punto lo expuesto -forzadamente- por el TEAC.

Finalmente indicar que el TEAC desatiende los diversos pronunciamientos del TS favorables a la suspensión omnímoda al interpretar, siempre según su subjetivo y particular criterio, que esas consideraciones judiciales lo habrían sido *obiter dicta*, no formando parte, por tanto, de la “ratio decidendi” de las STSs. Discrepamos abiertamente con esta lectura en la medida en que entendemos que hay abundantes pronunciamientos del TS⁹² en los que éste se pronuncia sobre este extremo de un modo claro y contundente, siendo así que, además, esas argumentaciones sí que forman parte del núcleo esencial de su argumentación.

5.5. La jurisprudencia

Como último jalón de este análisis del estado de la cuestión previo a la Ley 34/2015, procede abordar cuál ha sido la respuesta (aunque en puridad habrá de utilizarse el plural -“respuestas”- habida cuenta que la percepción no es unívoca sino, como ahora se verá, del todo poliédrica) de la Justicia, de los Tribunales, cuando se han visto en la tesitura de pronunciarse sobre este debate que, tal y como se ha expuesto, lejos de estar concluso, es una herida que supura día a día, menoscabando muy sensiblemente la seguridad jurídica que los contribuyentes demandan.

Y en este análisis “poliédrico” jurisdiccional, han intervenido TSJs, la AN y, por supuesto, el propio TS. Empezando por los primeros, destaca por méritos propios el auto de 19/10/2007 del TSJ-Galicia mediante el que estima los argumentos del contribuyente de cara a decretar la suspensión de un acuerdo de la AEAT mediante el que ésta minoraba sustancialmente las BINs autoliquidadas y ello con base en el *periculum in mora*: “debemos compartir la tesis de la recurrente, pues no cabe duda de que la no suspensión de la ejecución de aquel acto tributario que limitó cuantitativamente la base imponible, susceptible de ser compensada en ejercicios futuros, puede derivar en la pérdida definitiva de tal derecho, cuando en un futuro se resuelva sobre el fondo del litigio conforme a la tesis impugnatoria de la recurrente, esto es, el derecho a deducir en ejercicios posteriores la base imponible negativa declarada por el contribuyente sobre la menor comprobada por la Inspección”. Es obvio, pues, que el TSJ-Galicia, en ese concreto auto, se postulaba de modo claro y expreso a favor de la concepción omnímoda de la suspensión al enervar la presunción de legalidad de esa sensible reducción de BINs (acto que, es evidente, no tiene un efecto recaudatorio inmediato). De este modo, en ese ínterin -es decir, durante la pendencia del proceso impugnatorio del acuerdo de liquidación que minoraba las BINs- la AEAT no podría girar “paralelas” cuestionando la compensación cautelar de esas BINs, pues el contribuyente lo habría hecho bajo el amparo de ese auto. Esta circunstancia evidencia uno de los aspectos antes ya esbozados: la suspensión universal no es tanto que se extienda a los actos ulteriores que se “construyan” sobre el primigeniamente recurrido y suspendido, sino que es éste el que, al

⁹² Vid nota al pie nº 97 y el siguiente apartado 5.5. de este mismo Capítulo.

verse privado por la suspensión del 100% de sus efectos, impide que sobre él se construyan posteriores actuaciones administrativas.

Sin embargo, como prueba de que entre los TSJs no hay uniformidad en su percepción jurídica de este dilema, el TSJ-Madrid en su sentencia de 16/9/2004 entiende que “las actas y liquidaciones posteriores consecuencia de aquellas correspondientes a los ejercicios anteriores al cuestionado producen efectos en tanto no sean anuladas y en el presente caso determinan precisamente una base imponible negativa a compensar diferente de la declarada por el sujeto pasivo, lo que obliga a considerarla en el ejercicio 1996”. También el TSJ-Cataluña en la suya de 15/2/2012 sostiene que la “suspensión ciñe sus efectos al ingreso de las cantidades resultantes de tal liquidación”.

En lo que a la AN se refiere, son resaltables sus sentencias de 10/6/2004, 30/9/2004 y 11/6/2008 en las que, precisamente, contraría lo sostenido por el TSJ-Galicia: “la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos, sin perjuicio de que, (...), la eficacia del segundo no estaría condicionada por la suspensión del primero, limitada a los efectos propios de éste, pero no extensible más allá de dicho ámbito para proyectarse sobre ulteriores consecuencias (...). Lo que no cabe admitir es que la suspensión de una liquidación se extienda sin más a otra liquidación posterior aunque -como aquí ocurre- dicha (2ª) liquidación venga condicionada por elementos de una liquidación precedente”. Huelga abundar más en la restrictiva percepción que sobre la tutela judicial efectiva evidencian estos pronunciamientos judiciales que la AN ratificó, por ejemplo, en su sentencia de 21/4/2010⁹³: “la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos”.

No obstante, como clara prueba de que el análisis judicial de este debate no es unánime sino del todo cambiante, la propia AN ha mantenido, en otras ocasiones tanto anteriores como posteriores, una interpretación distinta de la aquí expuesta; en tal sentido es obligado traer a colación la SAN de 30/11/2007 (“de donde se desprende, en principio, la ejecutividad de los actos administrativos, salvo que se haya acordado la suspensión de los mismos, lo que no consta que se haya producido”; aclaración ésta última que cobra aquí toda su relevancia pues, obvio es, abre la puerta a la suspensión extrarrecaudatoria habida cuenta que de lo que se trataba en ese proceso era de analizar la posibilidad de compensar cautelarmente unas BINs cuyo importe había reducido sustancialmente la AT⁹⁴). En análogos términos también debe entenderse la SAN de 9/2/2012 en la que, pese a rechazarse la pretensión de compensar cautelarmente las BINs cuestionadas por la AEAT, se admite (no sin cierto grado de incongruencia discursiva) la concepción universal de la suspensión: “esta Sala se ha pronunciado (...) afirmando que la ejecutividad de los actos administrativos, en cuanto a las consecuencias que cabe proyectar sobre ejercicios futuros, no queda afectada por la suspensión del acto administrativo de que se trate (hasta aquí la AN parecería abogar por una suspensión estrictamente recaudatoria), la cual (la suspensión), a falta de explícita declaración al respecto, que no consta pedida en su día⁹⁵, no se pronuncia sobre los efectos extrarrecaudatorios de los actos tributarios y, en especial, sobre la imposibilidad de afectar a ejercicios futuros”. Ergo parece que la AN, tras rememorar que su postura tradicional fue opuesta a la suspensión global, se posiciona como favorable a que la suspensión enerve, también, los efectos extrarrecaudatorios, siempre que i) así se solicite expresamente, y ii) así se especifique explícitamente en su concesión. Es decir, que “parece obvio que el debate sobre el alcance de la suspensión habría experimentado un muy sensible cambio cualitativo pues ya no se ubicaría en un escenario meramente conceptual sino en otro de índole procedimental”⁹⁶.

Y, ¿qué hay del máximo intérprete de nuestro ordenamiento jurídico? ¿cuál ha sido el parecer del TS sobre esta ya sempiterna controversia?⁹⁷ Pues, sintetizando al máximo: más de lo mismo, pues sus

⁹³ En ésta precisamente se enjuiciaba la ortodoxia jurídica de la resolución del TEAC de 3/12/2008 analizada en el apartado iv anterior.

⁹⁴ Esta SAN fue la que dio pie al recurso de casación resuelto mediante la STS de 20/6/2011 también objeto de análisis en este mismo Capítulo.

⁹⁵ De este modo, la AN parece alinearse con lo interpretado por la DGT en su CV1296-14 ya analizada en el anterior apartado 5.2. de este mismo Capítulo: “(...) el Tribunal, a solicitud del interesado, podrá acordar su suspensión”.

⁹⁶ “A vueltas con la suspensión de las liquidaciones tributarias: (...)”. *Op. cit.*

⁹⁷ La reiterada argumentación del TEAC para desatender los diversos pronunciamientos del TS favorables a la suspensión universal es que ese criterio “no constituye jurisprudencia que pueda completar el ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.6 del Código Civil, toda vez que tal argumentación no constituye la razón decisiva del fallo de aquellas sentencias, no

resoluciones se han movido en un sentido y en el contrario, sin que, además, haya dado alguna explicación plausible que sustente esos volátiles cambios de criterio. La primera STS relevante a estos efectos es la de 23/1/1995 en la que, previa afirmación de que “la Administración no puede llevar su privilegio de autotutela hasta el extremo de imponer la ejecución sin dar la oportunidad a los órganos jurisdiccionales de pronunciarse, siquiera sea con carácter cautelar o preventivo”, entra en el nudo gordiano de la incidencia de la suspensión sobre la presunción de validez, afirmando (en el sentido posteriormente reproducido, entre otras, en las STS de 19/6/2008, 12/3/2009 y 5/7/2010; siendo así que estos pronunciamientos se mixturán en el tiempo con otros favorables a la tesis contraria) que “la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el artículo 24 de la Constitución y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso (con la simultánea petición de suspensión, habrá que entender) deja en suspenso la presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución”. Esta misma línea sería la sostenida en la STS de 24/9/1999 (reiterada, a su vez, en las de 25/7/2000, 17/2/2001, 23/12/2008 o 6/4/2009) en la que se apunta que “los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional” (es palmario que es, precisamente, esa excepción -ese “salvo”- el que aquí adquiere toda la relevancia jurídica en aras de preservar la tutela judicial efectiva al enervar, también, la presunción de validez/legalidad/certeza del acto que atañe en primera instancia a la “transparente” pero que, en una ulterior fase, contagia a sus socios). Obsérvese que es esta nítida interpretación del TS la que el TEAC habría desatendido en su ya analizada resolución de 24/4/2013 en la que sostuvo que la suspensión decretada en sede de la entidad transparente no surtía efecto alguno de cara a la regularización sobre sus propios socios.

Continuando con el orden cronológico, la siguiente sentencia destacable sería la de 17/2/2010 que se postula en sentido nítidamente opuesto a la suspensión general, y lo hace con afirmaciones tales como que “el hecho de que las liquidaciones de estos ejercicios estuviesen suspendidas (...), afectará a la ejecución por vía de apremio de las mismas para hacer efectivo su cobro, pero no pueden imponer un cambio de lo que debiera tributarse en ejercicios posteriores de acuerdo con la verdadera situación patrimonial de la entidad, pues, por otra parte, la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, pero no en otros referidos a actos autónomos del suspendido”. Lo más significativo de esta sentencia, más allá de su claro sentido del todo opuesto a la suspensión universal, es la mención -aunque velada- que se hace a la preeminencia de la presunción de veracidad sobre la garante institución de la suspensión, siendo así que el TS se posiciona claramente a favor de que aquella prime sobre ésta, y lo hace identificando, sin titubear, “la verdadera situación patrimonial de la entidad” con lo regularizado por la AEAT (de ahí la presunción de veracidad) y en ningún caso con lo en su día autoliquidado por el contribuyente (que sería a lo que la SAN de 11/12/2003 se refería, precisamente, como la “situación jurídica preexistente”).

La siguiente sentencia -ésta, a su vez, en sentido contrario a la anterior- merecedora de análisis fue la STS de 20/6/2011 que, pese a negar en el concreto caso enjuiciado el derecho al uso cautelar de los créditos fiscales controvertidos (cuestionados por la AEAT en dos actuaciones, en una llega a generar una cuota a ingresar, mientras que en la otra solo elimina parcialmente las controvertidas BINs), lo hace con una argumentación que avala la suspensión omnímoda⁹⁸. Veamos cuáles son las afirmaciones más destacables de esta STS: i) “la suspensión de las liquidaciones concernidas, de haberse solicitado, no (...) la impedían las normas tributarias aplicables”, afirmación a la que cabe atribuir una enorme relevancia pues supone una lectura de la normativa en el sentido avalado expresamente por la DGT porque, aunque no identifica norma alguna que permita explícitamente esa suspensión global, sí que se pronuncia claramente en el sentido de interpretar que la regulación aplicable, cuando menos, sería permisiva a tal idea por la simple vía de no prohibirla; y ii) “nos encontramos ante unas

constituye la *ratio decidendi* de las mismas, sino un pronunciamiento *obiter dicta*”. Aquí no podemos sino discrepar con esta interpretación del TEAC pues entendemos que sí que hay STSs (vgr.: 23/1/1995, 19/6/2008, 12/3/2009, 5/7/2010 y 13/1/2012, entre otras, todas ellas relativas al ámbito tributario, a las que habría que añadir extramuros de la fiscalidad la ya conocida de 18/3/2003 que también enerva la presunción de validez del acto administrativo, si bien ésta en el ámbito inmigratorio) en las que el núcleo argumental de su fallo sí que gira en torno a la concepción omnímoda de la suspensión.

⁹⁸ Vid “La sentencia del TS de 20/6/2011: (...)”, “Un nuevo escenario en la suspensión de las liquidaciones: (...)” y “La suspensión de las liquidaciones tributarias: (...)”. *Ops. cit.*

liquidaciones tributarias que, en cuanto actos administrativos definitivos, son ejecutivos, pudiendo producir efectos en otros períodos impositivos mientras, como no ha sido el caso, no se suspenda su ejecutividad”, de modo tal que, aquí otra vez, el TS avalaría que esos actos no pudieran surtir efecto alguno en otros ejercicios con los que mantuvieran algún nexo, siempre y cuando se hubieran suspendido⁹⁹. Es obvio, pues, que esta STS conecta con la repetidamente citada de 18/3/2003, ya recopilada en el Capítulo 1 anterior: “constando la suspensión judicial de la orden de expulsión, procede, a tenor de lo razonado, tener por suspendidos los efectos prerresolutorios de ésta consistentes en impedir que sea atendida la oferta de empleo nominativa. La orden de expulsión no puede ser tenida en cuenta para acordar sobre la misma”.

En sentido análogo, es destacable la STS de 13/1/2012 en la que se analizaba si una liquidación de la AEAT relativa al IRPF, impugnada por el contribuyente y sobre la que logró la suspensión, habrá de tenerse en cuenta como un pasivo a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio y, en tal caso, minorar éste tal y como pretendía el contribuyente, pues la deuda tributaria -argumentaba él, pese a estar suspendida- existe (presunción de veracidad/legalidad). El TS resuelve el caso concluyendo con una afirmación del todo reveladora: “una liquidación que no es firme y que tiene suspendida su ejecutividad no puede producir ningún efecto” (ni tan siquiera, a los concretos efectos de ese proceso, el asumirse su existencia y, así, reducir la base gravada en el IP y, consiguientemente, la cuota de éste); de tal modo que esa suspensión sí que enerva, deja sin efecto alguno, la presunción de veracidad (y, con ella, también la de legalidad y certeza) del acto impugnado. Gran labor nomofiláctica la aquí desempeñada por el TS en esta sentencia en la que su argumentación, parece obvio, sí que forma parte sustancial de la *ratio decidendi* del asunto litigioso, al igual que en las ya citadas STSs de 23/1/1995, 19/6/2008, 12/3/2009 y 5/7/2010, entre otras. Es decir, que no parece aceptable en este punto el argumento que, esgrimido cual “clavo ardiendo”, lleva al TEAC a interpretar que los pronunciamientos del TS favorables a la suspensión universal no constituyen jurisprudencia en la medida en que esas consideraciones pro-suspensión fueron hechas *obiter dicta*¹⁰⁰.

Y, ya para terminar el análisis de la interpretación del TS, cabe centrarse en su sentencia de 16/7/2012 en la que le tocaba enjuiciar una previa del TSJ-Madrid sobre la presunta violación del derecho a la tutela judicial efectiva por el hecho que la AEAT hubiera girado unas liquidaciones sin aguardar a que el TEA se pronunciara sobre la suspensión de la declaración de fraude de ley de la que aquellas traían causa. El TS resuelve el caso descartando esa pretendida relevancia constitucional¹⁰¹ pues, “más allá de su conformidad o disconformidad con las normas que regulan estos procedimientos, cuestión, por lo demás, ajena a este proceso especial, no impide el acceso a los tribunales”; ergo el TS se cuida muy mucho de afirmar que esa suspensión universal a la que aspiraba el contribuyente no tuviera amparo en las normas procedimentales aplicables.

Concluyendo, pues, el análisis de la postura jurisprudencial respecto al asunto –clave, en la medida en que se trata de una cuestión de principios y, como tal, nuclear- aquí objeto de debate: si algo está claro es que, en esta materia, los órganos judiciales, lejos de desarrollar su siempre deseable tarea hermenéutica, han dado repetidas muestras de que su interpretación es del todo voluble, cambiante, sobre un asunto que, además, incide de un modo determinante en la capacidad de defensa de los contribuyentes (y, en el otro lado, no es menos cierto, en la defensa del crédito tributario), por lo que, sin menoscabo de los argumentos favorables a la suspensión universal aquí ya profusamente expuestos, ha de reconocerse que la jurisprudencia lejos de ser unánime sobre este punto ha mostrado

⁹⁹ Sin embargo, como si a una interpretación pendular respondiera, tan sólo unos meses después, en la STS de 8/11/2011 se sostiene que “con independencia de que, (...), ambas liquidaciones se encuentran suspendidas, no cabe duda de que la Administración de Álava ha actuado correctamente al practicar liquidación provisional del ejercicio 1998, pues la comprobación inspectora respecto de la hoy recurrente se realizó en base a los datos y antecedentes de la sociedad que obraban ya en poder de la Administración y que permitían acudir a la comprobación abreviada, siendo así que la liquidación provisional practicada, (...), es debido a que no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco al margen de la propuesta de liquidación provisional. En concreto: compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores” (que eran, precisamente, las regularizadas mediante la actuación administrativa recurrida y suspendida con carácter previo).

¹⁰⁰ Vid nota al pie nº 97.

¹⁰¹ Sin perjuicio de discrepar abiertamente con la interpretación aquí sostenida por el TS cuando entiende que el debate sobre el alcance de la suspensión cautelar no tiene trascendencia constitucional, lo cierto es que esta STS (al igual que la previa del TSJ-Madrid que enjuiciaba) no entró a valorar que el acto mediante el que se declara el “fraude de ley” (“conflicto”, en la terminología actual) no es un acto recurrible y, como tal, tampoco susceptible de que se solicitara su suspensión, motivo que, ya per se, podría haber motivado la inadmisión del recurso ante el propio TSJ. Vid “Una perspectiva constitucional de la suspensión de las liquidaciones tributarias (...)”. *Op. cit.*

numerosas y graves fisuras, pronunciándose erráticamente tanto de un modo favorable como -con tanta o mayor vehemencia- en sentido desfavorable a aquella.

6. LA IRRUPCIÓN DE LA REFORMA DE LA LGT: LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS “CONEXAS”

El prelegislador, sabedor de las distorsiones que el “elemento” tiempo introduce en estos complejos escenarios, hace ya tiempo que recibió iniciativas tendentes a intentar abordar estas laberínticas situaciones. Paradigma de ello fue la propuesta que le trasladó el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) ya en 2007¹⁰², argumentando para ello que “cuando el procedimiento inspector se prolongue durante un importante número de años, sin que llegue a producirse la prescripción de la obligación tributaria investigada, puede ocurrir que el contribuyente se vea en una situación jurídica de inseguridad e indefensión derivada por (sic) la imposibilidad de solicitar la devolución de los ingresos indebidos por los tributos pagados en relación con algún o algunos de los ejercicios en los que aplicó el diferimiento declarado improcedente en el procedimiento inspector ya que, como consecuencia de la aplicación de su propio plazo de prescripción no interrumpido, se encontraría prescrito el derecho a la solicitud de la mencionada devolución”. Todo ello le lleva a sugerir un nuevo apartado c) que se incorporaría al artículo 68.3º LGT como un supuesto adicional de interrupción de la prescripción del derecho a instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Esta propuesta no mereció el Vº Bº de la Secretaría de Estado de Hacienda (SEH) que, ya entonces (en 2007), apuntó¹⁰³ que “la modificación legislativa propuesta sólo contempla parcialmente el problema de la interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas, sin dar solución a otros supuestos que pueden plantearse y que pueden perjudicar tanto los derechos de los obligados tributarios (sobreimposición) como los de la propia Administración (desimposición)”. Ello, unido a otras consideraciones adicionales, le lleva a entender que “la problemática planteada debe ser objeto de un análisis en profundidad de forma que la modificación de la Ley General Tributaria que se proponga contemple y dé solución a los distintos supuestos que se plantean, evitando, en consecuencia, la necesidad de proponer una nueva reforma en un corto espacio de tiempo”. Y, así, hasta ahora.

Y es que no ha sido sino ahora, precisamente con motivo de la laxa reforma fiscal cuyos primeros efectos prácticos ya se producen desde el 1/1/2015, cuando la modificación de la LGT retoma, ya desde la primitiva versión del Anteproyecto emanada del Ministerio de Hacienda y AA.PP¹⁰⁴, la idea de regular las ya conocidas como “obligaciones tributarias conexas¹⁰⁵” que el propio texto conceptúa como “aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”. Lo primero que cabe decir es que esta definición deja el vínculo de la “conexión” tan abierto que, en principio, parece que su ámbito de aplicación sería muy amplio, no ya en el sentido temporal (que también) sino muy especialmente en el conceptual. Para corroborar este extremo no hay más que abundar en el término “*elementos*” al que esa descripción de las “conexas” le atribuye la condición de “cordón umbilical”, de nexos, que queda “afectado” o “determinado” en virtud de los “*elementos*” de otra obligación o período; y para ello nada más práctico que acudir al artículo 8 LGT que, entre las materias objeto de reserva de ley, incluye en su apartado a) “la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (...)”.

Ergo, de esa afirmación legal cabe discernir que, como lista abierta, la LGT incluye entre los “*elementos*” susceptibles de vincular una obligación tributaria con otras el propio hecho imponible, el devengo,

¹⁰² Memoria 2007 del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Vid “Las obligaciones tributarias conexas: (...)”. *Op. cit.*

¹⁰⁵ Esta tipología de obligaciones es obviamente distinta a la que motivó la alteración del régimen de interrupción de la prescripción (con cierta -y del todo lógica- preocupación por la doctrina científica) con motivo de la Ley 7/2012, de 29/10, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que dio nueva redacción al artículo 68.1.a) LGT al añadir que la prescripción se interrumpiría por cualquier actuación de la Administración tributaria “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario”.

la base imponible, la base liquidable, el tipo y cuantos afecten de un modo directo a la cuantía de la deuda tributaria siendo así que entre éstos últimos cabría entender incluidos a todos aquellos aspectos que, de un modo u otro, incidan en la cuantificación de la deuda, entendiendo que, entre éstos, se encontrarían los que afecten a la generación, cuantía y aprovechamiento de toda clase de deducciones y/o bonificaciones que operen sobre la cuota. Parece obvio, pues, que el universo de las “conexas” es -ya conceptualmente- muy amplio.

¿Y en el ámbito temporal? ¿Cuál es su alcance? Veámoslo con un caso clarificador: sociedad que en el ejercicio N considera una provisión (por naturaleza, de carecer reversible) como fiscalmente deducible, siendo así que ese ejercicio es objeto de regularización en N+4 por la AEAT discrepando de esa deducibilidad; pero en los ejercicios intermedios (N+1, 2 y 3), la provisión ya había revertido dándosele el tratamiento por el contribuyente de ingreso fiscal (ese ingreso, por sí solo, provocó que en N+3 esa sociedad tuviera beneficio en lugar de una abultada BIN). Quiérese decir que si finalmente esa controversia se resolviera declarando aquella provisión como no deducible y que, por tanto, su reversión en N+3 no debería haber sido ingreso fiscal, lo que, a su vez, habría provocado que en ese ejercicio se generara una BIN, ¿queda interrumpida la prescripción de todos aquellos ejercicios (hoy, por obra y gracia del artículo 26 LIS, sin plazo finito) sobre los que esa BIN pudiera compensarse de futuro? Creo que este supuesto nada caricaturesco es, ya per se, del todo sintomático del vidrioso escenario temporal que la proyectada regulación de las conexas abre...

Y es así -construyendo sobre esa “abierta” definición- como ya en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 de reforma de la LGT se anuncia que “se regula el régimen de interrupción de la prescripción” y “como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, (...), se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario”. De este modo, en lo que a la prescripción se refiere, la modificación legal intenta preservar el derecho de la Administración a liquidar (66.a LGT) y, correlativamente, el del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos (66.c LGT), estipulando que “la interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario¹⁰⁶ (...)”. Es así como el texto propuesto hace suya la solución arbitrada por el TEAC en aquella célebre resolución suya de 20/11/2008¹⁰⁷.

No obstante lo anterior, y en el sentido ya anticipado en el Capítulo 4, es obvio que la solución que legalmente aquí se nos propone debe enfrentarse a obstáculos no fácilmente salvables tales como la ya expuesta caducidad de los créditos fiscales (recordemos que así lo ha interpretado la propia DGT en su ya analizada CV1850-08, de 14/10¹⁰⁸). En tal caso, la situación final se nos antoja algo kafkiana pues el contribuyente dispondría de ejercicios “intermedios” (entre el que fue objeto de regularización y aquel en el que recayera la resolución administrativa/judicial que pusiera fin definitivamente a la controversia) sobre los que no habría operado la prescripción pero, sin embargo, en ellos se vería privado de la posibilidad de aplicar esos controvertidos créditos pues éstos sí que habrían caducado como simple resultado del transcurso de su propio plazo de aplicación... De ser acertada esta lectura, sería aplicable el dicho popular de que “para ese viaje no hacían falta esas alforjas”, siendo obvio, pues, que el debate sobre la incidencia temporal no se zanja con el “parche” relativo a la prescripción que ahora se introduce.

¹⁰⁶ Obsérvese que este régimen excluye así expresamente la interrupción de las obligaciones tributarias que, aun siendo conexas, no fueran de ese mismo obligado tributario sino de un tercero. De este modo esa interrupción de la prescripción no se contagiaría, por ejemplo, a los retenedores que sean pagadores de rentas cuyo tratamiento impositivo sea el objeto de la controversia (y de la suspensión; *vid* Nota al pie nº 21), ni tampoco a los debates entre repercutidor y soportador.

¹⁰⁷ *Vid* Capítulo 4.

¹⁰⁸ “(...) los plazos dentro del Derecho Administrativo, en general, y Tributario, en particular, son perentorios sin que se puedan, en principio, modificar con el ejercicio de acciones o determinados hechos que modifiquen su cómputo, es decir, que interrumpen el mismo y puedan tener como consecuencia el inicio de un nuevo cómputo. (...). Nótese que la ampliación no implica el inicio de un nuevo cómputo, como en el caso de la interrupción de la prescripción, sino simplemente un alargamiento del plazo original. En consecuencia, se puede afirmar que en este caso el plazo (...) es un plazo de caducidad y no de prescripción. Por lo tanto, no es susceptible de interrupción y opera automáticamente en caso de cumplimiento del mismo de acuerdo con la naturaleza típica de la caducidad”.

Pero, más allá de ese pretendido encaje de la prescripción, cuya nueva regulación aspira a mantener “vivas” las legítimas pretensiones de ambas partes (aunque, como ya hemos apuntado, no cabe garantizar que lo logre), lo que aquí suscita nuestra máxima atención es cómo el texto ahora propuesto aborda esa tensa y eterna pugna entre la presunción de legalidad del acto administrativo impugnado y el derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes a la hora de procurar la suspensión cautelar de aquél¹⁰⁹. El ya mencionado precedente de la propuesta del CDC de 2007 eludía esa controversia al no arbitrar cambio normativo alguno que afectara a esos contrapuestos derechos de las dos partes de la relación jurídico-tributaria; prueba de ello es que la propia respuesta de la SEH apuntaba entonces que “esta situación puede producirse asimismo en aquellos casos en los que el obligado tributario recurra la liquidación practicada por la Administración y, siendo coherente con su propio criterio (se refiere al del contribuyente), no solicite la rectificación de las autoliquidaciones posteriores por considerar que ha aplicado correctamente la norma y así va a declararse por los tribunales”. En esta afirmación de la SEH se pone de manifiesto, quizá de un modo inconsciente (o, cuando menos, no del todo consciente), que desde el poder Ejecutivo no se consideraba, al menos no entonces (en 2007), que la presunción de legalidad del acto impugnado fuera un baluarte que el contribuyente no pudiera cuestionar mediante su suspensión, pues obsérvese que esta respuesta de la máxima autoridad hacendística a la propuesta que le llega desde el CDC admite, con una sorprendente naturalidad (tanta que, visto el “agujero negro” que se esconde tras este debate, hasta casi parece inocentemente ingenua), que el contribuyente disconforme con la regularización administrativa pueda autoliquidar los ejercicios ulteriores conforme a su propio criterio (el emanado de su primitiva declaración, precisamente la que fue objeto de la regularización administrativa impugnada y suspendida) “por considerar que ha aplicado correctamente la norma”, sin que haya de sentirse imperativamente vinculado por la actuación administrativa objeto de controversia que fue la que vino a modificar el “estatus quo” previo (esa “situación jurídica preexistente” a la que se refiere la acertada SAN de 11/12/2003). Del todo llamativa la pacífica asunción que la SEH hace del libre albedrío del contribuyente, cuando lo cierto es que ya entonces (en 2007) empezaba a vislumbrarse el agrio debate que se suscitaba en estos escenarios.

Sin embargo, en el texto del artículo 68.9 de la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT en este punto, desde la SEH (y ya desde el primitivo Anteproyecto de Ley) ya se ha olvidado esa candidez de la que entonces hizo gala, pues la interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos opera siempre y cuando “se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación (...) por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributaria conexas”. Obsérvese que la clave para dilucidar la adecuada resolución de este conflicto está en la expresión “haya de producirse una tributación distinta”¹¹⁰ como consecuencia de la aplicación (...) por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización”; y, aún más en concreto, en la perífrasis “haya de producirse” que, lingüísticamente¹¹¹, denota un claro componente de obligatoriedad y no de mera probabilidad. Supone, en suma, que durante la pendencia del proceso impugnatorio contra la regularización administrativa (y pese a que ésta esté suspendida, pues no otro es el debate aquí suscitado), el contribuyente se vería compelido -ahora ya sí por imperativo legal- a continuar liquidando los ejercicios ulteriores conforme a “los criterios o elementos en los que se fundamente” aquella, consagrándose así la presunción de legalidad del acto administrativo que ya prevalecerá, siempre y en todo caso,

¹⁰⁹ Tuve el privilegio de compartir estas consideraciones en el XI Congreso Tributario CGPJ-AEDAF celebrado en Sevilla a principios de mayo/2015. La esencia de lo allí expuesto está en “Las obligaciones conexas en la reforma de la L.G.T.: su cara «oculta»” (*Op. cit.*) y en los *posts* publicados el 12/5 y 22/9/2015 en el *blog Espacio Tributario* (<http://fiscal.blogspot.com/>).

¹¹⁰ En lo que se refiere a los ejercicios ulteriores al regularizado pero ya autoliquidados cuando tiene lugar la intervención administrativa, parece que es la expresión “se produzca” la que viene a cubrir el contagio de la presunción de legalidad sobre esos períodos ya cerrados en el momento en que la Administración aborda la regularización. Operaría aquí, por tanto, el principio de regularización íntegra (o “completud”) del que ya hemos tratado en estas líneas.

¹¹¹ Así se desprende de las indicaciones incluidas en la “Nueva gramática de la Lengua Española” (RAE y Asociación de Academias de la Lengua Española; 2010), donde se apunta expresamente que la perífrasis “haber de + infinitivo” “en el uso radical expresa obligación (...); en el epistémico, poco frecuente fuera de los textos literarios, manifiesta alguna inferencia que se considera probable (...). Empleada como perífrasis radical, desemboca a menudo en una interpretación puramente prospectiva, cercana a la de «ir + infinitivo». Este uso, muy frecuente en la lengua clásica, es hoy característico del español americano, en el que las perífrasis temporales y de obligación van desplazando al futuro”.

frente a la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental (pero, paradójicamente, estéril en su faceta cautelar) la Constitución reconoce a los contribuyentes.

Ergo, y aquí es donde queríamos llegar, más allá de la, más que relevante, del todo determinante incidencia que la nueva regulación legal de las “conexas” tendrá sobre el régimen de la prescripción, lo cierto es que es este último el aspecto que está pasando más desapercibido de esta novedad legislativa pero, sin embargo, es en el que se ubica, sibilamente, el posicionamiento oficial para inclinar -definitivamente- el filo de la balanza a favor de los intereses del acto administrativo cuestionado, siendo así que, mediante su aprobación por el Parlamento, el Legislador habrá sido del todo “cómplice” del poder Ejecutivo al darle a éste un instrumento normativo (esas en apariencia inocentes tres palabras: “haya de producirse”) con el que doblegar la autonomía de la voluntad del contribuyente legítimamente disconforme que verá, así, como su derecho a la tutela judicial efectiva por la vía de la suspensión cautelar merma hasta límites nunca sospechados.

Y ante la eventualidad de que alguien -entiendo que con mucha ingenuidad y algo de buena fe- pretenda argüir que la lectura que aquí se hace del nuevo artículo 68.9 LGT no es exacta, pues al no contemplarse expresamente en él un escenario de suspensión cautelar no se estaría impidiendo legalmente que esa suspensión enervara las presunciones de las que está investido el acto administrativo, decir que -lamentablemente- no cabe una lectura alternativa; y no es factible porque tal y como el precepto está redactado esa posibilidad sencillamente no existe: obsérvese que esa hipotética interpretación que abogara porque este nuevo marco normativo no ahoga, anulándola, la suspensión cautelar, exigiría, para ser viable, que en tal caso la interrupción de la prescripción no operara para las “conexas” afectadas por esa impugnación que llevara anudada una suspensión cautelar. Es decir, esa interpretación demandaría que habiendo suspensión (y, por tanto, quedando enervada la presunción de legalidad del acto, permitiéndole al contribuyente la aplicación cautelar del criterio sostenido en su propia autoliquidación regularizada), el “estatus jurídico” de las “conexas” se mantuviera -en lo que a la prescripción se refiere- como antes de la modificación ahora operada, es decir, sin que le afecte la interrupción de la prescripción por “contagio”. Obviamente no es ése el sentido del precepto, ni tampoco la intención del legislador en él plasmada (pues de ser así, además, dejaría “extramuros” de esta regulación uno de los escenarios prototípicos en los que se aboca al contribuyente a callejones procedimentales de los que no hay salida), pues éste contempla un supuesto unívoco: de existir una “conexión” (ése es el auténtico sentido de los subjuntivos “produzca” y “haya”, y no el dejar abierta la concurrencia de una eventual suspensión que desbarate esta hipótesis) y, por tanto, mediando una efectiva vinculación entre los “elementos” de la obligación objeto de regularización y otra u otras posteriores (sean futuras o no), se activa inexorablemente la obligación de atender “los criterios o elementos en los que se fundamente” la regularización administrativa sin dejar margen alguno para la concurrencia de la suspensión. O, lo que es lo mismo: de mediar suspensión, el obligado sometimiento a “los criterios o elementos en los que se fundamente” la regularización opera igualmente; y su lógico reverso: la concurrencia de la suspensión no impide la interrupción “encadenada” de prescripciones cuando de “conexas” se trata. No, no hay otra lectura¹¹².

Y así, este refrendo del derecho positivo a que la presunción de legalidad quede extramuros de la suspensión cautelar se ratifica, asimismo, en dos aspectos -no por colaterales menos relevantes- también novedosos previstos en esta reforma de la LGT. Mediante el primero de ellos se da una nueva redacción al apartado 5 del artículo 224 LGT que quedaría como sigue: “en los casos del artículo 68.9 de esta ley (es decir, en los supuestos en que se ponga de manifiesto la existencia de obligaciones conexas), si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso”. Y esto, ¿qué quiere decir? Pues que cuando medie una regularización administrativa que, cuestionando algún extremo de lo autoliquidado por el contribuyente, suponga que se le reconozca a éste el derecho a percibir una devolución, si el acto administrativo es recurrido y suspendido, ello no evitará que se ejecute la devolución a su favor (previsión legal que viene a avalar, ya expresamente, que la suspensión no enerva la presunción de lega-

¹¹² Es más, de ser acertada esa lectura “alternativa” del nuevo 68.9 LGT, el Parlamento no habría tenido motivos para negarse a incorporar la enmienda que (como luego se expondrá), propuesta por CiU, pretendía que la suspensión evitara que el contribuyente se viera compelido a liquidar los ejercicios posteriores según el criterio seguido por la AEAT con motivo de la regularización de la “conexa” primitiva.

alidad del acto¹¹³) pero, a tal efecto, se exigirá que el contribuyente preste una caución que garantice al erario público que éste pueda recuperar lo indebidamente devuelto ante la eventualidad “de la estimación total o parcial del recurso” interpuesto por el contribuyente.

La segunda novedad que ratifica la prevalencia de la presunción de legalidad es la que se contempla en el nuevo apartado 7 del artículo 239, del siguiente tenor literal: “en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta ley, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida que la Administración hubiese dictado en aplicación de los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación”. A los efectos que aquí interesan, lo relevante de esta nueva redacción¹¹⁴ es que el Legislador viene a avalar la pretendida ortodoxia de la actuación de la Administración al haber dictado un acto distinto (y, también, cabe asumir ulterior) al recurrido “en aplicación de los criterios o elementos en que se fundamentó” la impugnada, y ello sin especificar (pues aquí, y en todo lo que atañe a las “conexas”, es lo relevante) que ese escenario solo resultaría factible de no mediar suspensión alguna sobre el acto recurrido. Ergo es obvio que, también en este escenario, el Legislador da por sentado que esa actuación posterior debió tomar como base los postulados del acto anterior (cuestionado por el contribuyente y aun cuando aquél estuviera suspendido), asunción que solo cabe si la presunción de legalidad no se ve afectada en modo alguno por la suspensión.

En ambos supuestos (los dos contemplados en esta reciente reforma de la LGT) el asunto es grave, muy grave, al entrañar una pérdida sustancial de la capacidad de obrar de los contribuyentes (i.e.: de su libertad) que se ve sensiblemente mermada por la victoriosa omnipotencia del Leviatán que, así, degrada a los contribuyentes de su condición de ciudadanos a la de súbditos. Ahí es nada.

Y siendo el resultado final así de trascendente, llama poderosamente la atención la ligereza, la clamorosa superficialidad con la que ya el Informe del Consejo General del Poder Judicial¹¹⁵ (CGPJ; el órgano de gobierno del poder que, precisamente, resulta claro perdedor en esta sigilosa y perversa alianza arbitrada entre el Ejecutivo y el Legislativo) aborda este aspecto determinante de la reforma en su fase preparlamentaria pues, más allá de sus observaciones acerca del cambio operado sobre el régimen de la prescripción¹¹⁶, lo cierto es que no hay un análisis detallado en el que se tome conciencia siquiera del genuino “tsunami” que la reforma arrostra en este punto, minimizando la tutela judicial efectiva hasta límites inimaginables. Lo mismo puede decirse del Dictamen del Consejo de Estado¹¹⁷ que “pasa de puntillas” sobre esta relevante novedad sin hacer mención alguna al ruido de fondo que esta reforma conlleva al consagrar la prevalencia de la Administración sobre los administrados (que, así, ven como pierden cualidades propias de ciudadanos para adoptar otras más propias de los súbditos).

No obstante lo anterior, y alcanzado este punto del análisis en el que cada uno debe asumir sus propias responsabilidades -ya sean éstas por acción u omisión¹¹⁸- es obligado hacer alguna consideración respecto al “iter” parlamentario de las “conexas”. Y es que ya no es que el texto del Proyecto de Ley que entró en el Congreso saliera en este concreto punto con la misma literalidad con la que entró (que también), sino que lo reprobable, lo del todo chirriante en una sociedad que se dice democrática y organizada bajo un Estado calificado como “de Derecho” es que, además, la profunda sima que esta regulación abre en las relaciones entre el poder y la ciudadanía solo fue objeto de una ínfima atención por parte de los parlamentarios (tanto los del Congreso, como los del Senado). Ítem más: la gravedad de ese “rodillo” parlamentario adquiere aún mayor trascendencia por el hecho de que desde

¹¹³ Se contraría así la interpretación sostenida por el TEAC en su resolución de 20/11/2008 que fue objeto de análisis en el Capítulo 4 (vid Nota al pie nº 69).

¹¹⁴ Esta previsión provoca, a su vez, otra modificación vinculada a las “conexas” que es la prevista en el último párrafo de la nueva redacción que ahora se incluye para el artículo 73.1 LGT: “asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refiere el artículo 239.7 de esta ley”.

¹¹⁵ De 30/9/2014.

¹¹⁶ “Las reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir “a toda costa” que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas”.

¹¹⁷ De 9/4/2015.

¹¹⁸ “Para que triunfe el mal, solo es necesario que los buenos no hagan nada” (Edmund Burke; 1729-1797).

la sociedad (“civil”, en su denominación al uso, aunque ¿cuál no lo es?) se intentó hacer ver la gravedad de lo que se avecinaba. En efecto, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) elaboró un documento en el que aglutinaba diversas propuestas de enmiendas al texto del entonces Proyecto de Ley, siendo así que en lo que a las conexas se refiere se proponía la siguiente redacción para el artículo 68.9 LGT:

“9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de ~~los criterios o elementos en los que se fundamenta~~ la fundamentación de la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

La suspensión, a instancias del obligado tributario, de la regularización administrativa no impedirá la interrupción de los plazos de prescripción antes indicados relativos a las obligaciones tributarias conexas, pero no determinará la prevalencia para éstas de la fundamentación de aquella en detrimento de la mantenida en la autoliquidación en su día presentada.

En cualquier caso, la Administración está obligada a realizar una regularización íntegra a fin de adecuar conforme a derecho la completa situación impositiva del obligado tributario.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas afectadas por otra obligación o período distinto.

En las regularizaciones practicadas por la Administración deberá incluirse el detalle de los criterios o elementos que afecten o puedan afectar a todas las obligaciones tributarias conexas con la regularización practicada”.

Obsérvese que, en lo que aquí interesa (esa sorda pugna entre la tutela judicial efectiva y la presunción de legalidad de la actuación administrativa), el segundo párrafo del texto sugerido por la AEDAF abogaba sin ambages por preservar los derechos de los contribuyentes pues, de mediar suspensión, éstos serían libres de aplicar cautelarmente su propio criterio (distanciándose así del administrativo, objeto de impugnación), no viéndose compelidos a seguir sumisamente lo sostenido por la Administración. Y, además, seguidamente la AEDAF exponía claramente los motivos que le llevaban a sostener esta redacción, siendo así que en lo que se refiere a este concreto punto se apuntaba literalmente que:

“la propuesta de enmienda aquí planteada pretende, así, salir al paso de varias “patologías” puestas de manifiesto en la práctica y que, muy sintetizadamente, son las siguientes:

— Evitar que mediando la suspensión de la regularización administrativa de la obligación primitiva, se interprete que el contribuyente necesariamente ha de liquidar las obligaciones conexas conforme a la actuación administrativa impugnada (y suspendida). (...)”.

Es obvio que se podrá coincidir o no con esta proposición (desde mi humilde perspectiva, jurídicamente impecable), pero lo que no se puede hacer es negarle que ponía el dedo en la llaga, en el nudo gordiano del debate que ocupa estas páginas. Y, además, en esa siempre ardua tarea de intentar “extramuros” del Legislativo hacerle llegar a éste las inquietudes que latían en la cotidiana realidad, su esfuerzo no fue en balde, siendo así que la literalidad exacta de su propuesta de redacción (así como de su justificación) al apartado 9 del artículo 68 -incluyendo la clarividente previsión de que la suspensión enervaría la presunción de legalidad del acto impugnado- fue íntegramente adoptada por el Grupo Parlamentario Catalán de CiU que así la plasmó en la que fue la enmienda publicada con el número 90 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales/Congreso del 17/7/2015. La enmienda, no obstante, no prosperó en el Congreso, ni tampoco, por cierto, en el Senado, donde otra vez CiU volvió a proponerla¹¹⁹ con el mismo tenor literal que en el trámite parlamentario anterior. Es decir, que el texto de la Ley 34/2015 finalmente volcado en el BOE consagra la prevalencia de la Administración sobre los administrados (ya degradados, así, de ciudadanos a súbditos) con pleno conocimiento de causa, puesto que en su proceso legislativo se propuso (y justificó) expresa y específicamente los cambios que el texto precisaba para evitar este atentado a la libertad individual. No parece descabellado, pues, apuntar que el dislate hoy ya vigente fue aprobado consciente y deliberadamente por los representantes de la soberanía popular que, por cierto, ni tan siquiera consideraron oportuno en el

¹¹⁹ Vid enmienda nº 68 publicada en BOCCGG/Senado del 10/8/2015 (página 72 y 73).

debate parlamentario hacer mención alguna a este punto, constando en el Diario de Sesiones solo una vaga referencia¹²⁰ a la incidencia de las conexas sobre la prescripción pero nunca sobre la prevalencia de las presunciones del acto administrativo por encima de la tutela judicial efectiva.

Parece pues que estamos aquí ante una evidente manifestación -una más- de esa perversión del sistema parlamentario que no parece sino “una fase de aceleración, casi de sublimación, de aquella expresión de Carl Schmitt sobre la legislación motorizada, lo cual no es obviamente un problema de número, sino ontológico: la ley ya no posee su impronta esencial, sirve a la atención de lo inmediato y se sustituye a sí misma sin apenas dejar huella, como la vegetación en la selva. Junto a ese alejamiento de su sentido genuino, la ley no expresa la voluntad general, sino sólo lo aparenta. Pregunten, si no, a los ciudadanos, si -en las últimas reformas fiscales que, en general, empeoran su situación jurídica, erosionan su patrimonio y rebajan su posición en la vida social- se sienten protagonistas de un fenómeno de autoimposición. Siendo ello así, partiendo del presupuesto lógico de partida de que la ley ha cambiado su signo, cabe entender que se ha desnaturalizado el conjunto de potestades que la ley asigna a la Administración para servir a ese bien común que, ahora, nos parece diluido”¹²¹.

Y, precisamente, por contraste con ese silencio oficial (obviamente no doloso, pero sí negligente, y más por omisión que por acción), destaca meritoriamente -incluso pese a su vocación de generalidad y a su urgencia- la acertada advertencia hecha, ya en su día, por J. Andrés Sánchez Pedroche cuando denuncia incisivamente que la reforma de las “conexas” es “repudiable. Primero, porque resulta bastante oscura su redacción, utilizando un concepto jurídico indeterminado y vagamente definido en el precepto para una finalidad que, solo a partir de la experiencia, podemos avanzar. (...) Con esta redacción no se pretende otra cosa que paliar el mal hacer y la desidia de los órganos administrativos que usarán ahora artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva, pues en el momento en el que la Administración realice una comprobación atinente a un impuesto u obligación tributaria cualquiera, la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado un procedimiento de comprobación formal del mismo. Medidas muy alejadas de las iniciativas del Gobierno del Partido Popular que promulgó la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente del año 1998. Cuatro lustros después, los que finalmente han logrado que prevalezca su criterio en la redacción del Anteproyecto de Ley, no son otros que los sectores más conspicuos de la AEAT y de la DGT que llevan muchos años perseverando en el tenaz intento de introducir medidas de rancia añada”¹²².

Estas críticas son coincidentes en su denuncia con las expuestas en el duro voto particular formulado por la Vocal del CGPJ Dña. M^a Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el pleno del CGPJ en el que se decanta porque “es de general aceptación que la simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la Ley como herramienta al servicio de la Sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación”.

Es más, y con eso termino: no es descabellado apuntar que esta prevalencia de la autotutela de la Administración tributaria (¿qué otra cosa supone que la presunción de legalidad/validez/certeza quede al margen de la tutela judicial efectiva que, en su vertiente cautelar, otorga la suspensión?) en

¹²⁰ Vid la mención del diputado RAFAEL CALDUCH (UPyD) en el *Diario de Sesiones* del 7/7/2015 (página 25 y 26): “En este proyecto de ley se afecta a la seguridad jurídica, privilegiando la omnimoda potestad fiscalizadora y recaudatoria de la Agencia Tributaria cuando se manipula el principio de prescripción y los plazos de aplicación de las prescripciones. Sí, esa fórmula de: está prescrito pero si hay una responsabilidad, una deuda conexa, se le puede abrir otra vez el expediente, como si la prescripción no tuviese sus reglas”.

¹²¹ “¿Tiene sentido la presunción de legalidad? (I)”. Op. cit.. Este proceso degenerativo del proceso legislador ya fue denunciado en su día por otros autores como EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA (“Los desfallecimientos del legislador”; *ABC*, 8/2/2004) o TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ (“De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley”; *La Administración al día*, 11/4/2012). Este último afirma, con gravedad, que “lo que importa no es tanto el texto de la futura Ley, como lo que se dice de él. No se trata de hacer Derecho, sino de hacerse oír, de llevar la iniciativa, de aprovechar la coyuntura para manifestarse, para mostrarse eficaz, rápido de reflejos, imaginativo, dinámico o, por lo menos, para parecer más eficaz, más rápido, más imaginativo y más dinámico que el o los adversarios políticos. (...) La Ley es una respuesta, a falta de ser una solución. Se legisla primero y después, si no hay algo mejor que hacer, se reflexiona”.

¹²² J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE. *Op. cit.*

detrimento del derecho a la justicia de los administrados pudiera suponer una afrenta a principios constitucionales básicos¹²³ por lo que no cabe descartar que este concreto aspecto llegue a provocar un pronunciamiento del TC en el que se analice su grado de ortodoxia constitucional. Y si no, al tiempo.

7. CONCLUSIONES

¿Cabe concebir un ordenamiento jurídico moderno que mantenga esferas de la actividad administrativa inmunes al cautelar control jurisdiccional? ¿Cabe que la normativa atribuya derechos a los contribuyentes y que la Administración tributaria sistemáticamente los niegue? ¿Cabe que la reiterada interpretación oficial de la DGT sea sistemáticamente desatendida por la AEAT? ¿Cabe que la AEAT mantenga en su praxis cotidiana postulados jurídicos distintos a los que ha sostenido en sede judicial en función de lo que le interese en cada caso? ¿Cabe que el TEAC admita “obiter dicta” una interpretación, pero resuelva abrazando la contraria? ¿Cabe que el TEAC ignore repetidos pronunciamientos judiciales favorables a los contribuyentes? ¿Cabe que el TS navegue sistemáticamente entre dos aguas, sin acabar de decantarse por una u otra, en un asunto crucial para nuestro ordenamiento jurídico?

Sí, sí, sí, sí, sí, sí y sí. Todo ello, y más, acontece; y así se ha acreditado con detenimiento y profusión en las páginas que aquí concluyen. Y, además, como agravante, el hecho, constatable, de que el debate, el punto de fricción, no es precisamente nuevo sino que, bien al contrario, en el ámbito tributario ya se remonta a lustros cuando no a décadas; es más: como palpable manifestación que es de la crónica tensión entre el individuo y la sociedad, la controversia ya adquiere rasgos seculares, cuando no sempiternos. Sea como fuere, lo cierto es que, también en este concreto extremo, nuestro andamiaje -que no sistema- fiscal tiene un “agujero negro”, y no precisamente de un calibre menor, pues tiene pendiente resolver de un modo satisfactorio ese pulso entre la presunción de legalidad de la actividad administrativa y el derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

El asunto cobra toda su dimensión cuando se constata que:

- El universo de supuestos de hecho en los que, en el ámbito tributario, se suscita este debate es ingente.
- La normativa específicamente tributaria (más allá del constitucional derecho a la tutela judicial efectiva, que también) ampara expresamente la suspensión de la presunción de legalidad.
- La mismísima DGT ha aceptado pública, oficial y reiteradamente que cabe enervar cautelarmente las presunciones legales bajo las que se ampara la ejecutividad del acto administrativo.
- Es más, la propia AEAT en sede judicial (al igual que el Ministerio Fiscal) ha sostenido la viabilidad de la suspensión omnímoda del acto impugnado (eso sí, sólo cuando así le conviene a sus intereses recaudatorios).
- El TEAC se aferra a una concepción estrictamente recaudatoria de la suspensión pero con argumentos que le llevan a una posición dialécticamente insostenible (además de que también ha admitido que normativamente esa suspensión es viable; es más, cuando esa interpretación beneficia los intereses de la AEAT, así lo ha defendido contrariando de este modo su posición “oficial”).
- La jurisprudencia, y muy especialmente el TS, se ha mostrado muy voluble al abordar este asunto, si bien no son pocas las ocasiones en las que se ha manifestado expresa e indubitadamente favorable a la suspensión global (y no siempre en argumentaciones “obiter dicta”). Mayor aún es la convicción del TC cuando le ha tocado pronunciarse acerca de la tutela judicial efectiva en su vertiente cautelar.

¹²³ Quizá J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE estuviera contemplando esta misma eventualidad cuando, entrevistado sobre la entonces meramente proyectada reforma de la LGT, afirma que “los redactores del Anteproyecto no se han recatado lo más mínimo a la hora de maximizar las potestades administrativas con propuestas que en muchas ocasiones rozan la inconstitucionalidad, cuando no entran decididamente en ella”. *Balance Mercantil y Empresarial* (Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de Galicia), nº 83; 4º trimestre/2014.

Todo ello configuraba esta controversia como abierta, máxime considerando que la interconexión, la vinculación entre diferentes obligaciones tributarias, es un fenómeno que, surgido ya hace tiempo, ha venido para quedarse y, además, ampliando su “hábitat natural”, de modo tal que donde hace lustros era una anécdota, una *rara avis*, hoy lo extraño es el contribuyente que no tiene “entrelazada” una obligación fiscal con otra. Y es que a la innata complejidad fiscal ha venido a unirse la dilatada proyección en el tiempo de las decisiones empresariales, lo que trae consigo que el universo de las obligaciones tributarias conexas haya mutado de finito a infinito.

Es, precisamente en ese escenario, donde se entremezclan muchos ingredientes que, además de su variedad, se caracterizan por su innata complejidad: ejecutividad y justicia, interés general vs particular, regularización parcial y completud de la actuación administrativa, prescripción y caducidad, la vidriosa naturaleza jurídica de los créditos tributarios y el interés de la Administración en acotarla, ... Y ahí, precisamente ahí, en un campo de batalla de todos contra todos y en el que casi todo vale en pos de la victoria, es donde ahora aparece en escena la regulación de las obligaciones tributarias conexas, siendo así que el legislador, tras el anuncio “urbi et orbi” de que aborda el resbaladizo ámbito de la prescripción, lo que oculta es que, tras esa fachada -ya de por sí compleja-, también afronta otro debate, de mayor calado y fondo, si cabe: el de la presunción de legalidad de los actos administrativos frente a la tutela judicial efectiva a la que los administrados (aquí como contribuyentes) tienen derecho.

Y en esa larga lid, que, en el fondo, no es otra que la que se libra entre el poder Ejecutivo y el Judicial, el primero echa mano del “cordón umbilical” que, en su condición de “prelegislador”, le une con el Legislativo compeliéndole para que le ayude, ya de manera definitiva, para desequilibrar esa balanza. Porque lo cierto es que la balanza, hasta hoy, basculaba compulsiva e irreflexivamente entre los intereses públicos (tan legítimos como poderosos) y los privados (tan lícitos como débiles y, como tales, acreedores de toda protección), siendo así que, además, ese movimiento pendular se cobra un elevadísimo precio en las insoportables cotas de inseguridad jurídica que evidencia. Por ello, la situación ya era del todo insostenible; pero la solución que ahora el Legislativo nos brinda no es satisfactoria (todo lo contrario), pues pretende darnos seguridad a cambio de la definitiva rendición con armas y bagajes de la libertad (y, lo que es aún más grave, renunciando a que ésta encuentre amparo alguno en la Justicia). Por ello, precisamente por ello, llama especialmente la atención que ni el CGPJ, ni el Consejo de Estado y ni tan siquiera la mismísima oposición parlamentaria, hayan “levantado su voz” denunciando la tropelía que el Ejecutivo (en su tarea de “prelegislador”) pretendía y, finalmente, logró consumir sigilosamente, sin hacer ruido.

Es en esta situación donde, desde la modestia de estas líneas, desde la humildad de estas páginas, se aspira a llamar la atención sobre la enorme trascendencia del giro copernicano que en el BOE acaba de perpetrarse. Y es que la ciudadanía no puede limitarse a ser mera espectadora de un escenario en el que precisamente es ella la perdedora, pues se le obliga a interactuar con una Administración que, ahora ya por imperativo legal, ha logrado “blindar” facetas enteras de su actividad al dejarlas “extramuros” de una real y efectiva sumisión judicial, convirtiendo en “pura ficción la facultad de control (...) de la actuación administrativa que garantiza el artículo 106.1 CE”¹²⁴, pues ¿qué otra cosa es dejarla al margen de su tutela siquiera cautelara, admitiendo así que la política de “hechos consumados” provoque que el pronunciamiento final que recaiga sobre ese proceso pueda ser ya del todo pírrico?. Con esta denuncia quizá se me tilde de iluso, pero al menos evitaré cometer esa equivocación que tan acertadamente apuntaba Burke¹²⁵: “el mayor error lo comete quien no hace nada, porque piensa que solo podría hacer muy poco”.

¹²⁴ Auto del TS de 8/5/2012.

¹²⁵ Edmund Burke (1729-1797)

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, JOSÉ: “La rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones: cuestiones comunitarias y constitucionales”; *Quincena Fiscal* 6/2011.
- BOCANEGRA SIERRA, RAÚL: *La teoría del acto administrativo*; IUSTEL, 2005.
- BOCANEGRA SIERRA, RAÚL: *Lecciones sobre el acto administrativo*; Thomson/Civitas, 2006.
- CORDERO GONZÁLEZ, EVA: “La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponible negativas en el Impuesto sobre Sociedades”; *Quincena Fiscal*, nº 4/2011.
- CORDERO GONZÁLEZ, EVA: “La comprobación de bases imponible negativas y demás elementos procedentes de períodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades”. Comunicación presentada al III Encuentro de Derecho Financiero y Tributario *La reforma del sistema tributario español* celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el 2-3/10/2014.
- CHAVES GARCÍA, JOSÉ RAMÓN: “Veinte razones para no ejercer como abogado administrativista”. (<http://contencioso.es/2013/09/19/veinte-razones-para-no-ejercer-como-abogado-administrativista/>)
- DELGADO PACHECO, ABELARDO: “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”; *Documento de trabajo* nº 6/07, Instituto de Estudios Fiscales; 2007.
- FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN: “De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley”; *La Administración al día*, 11/4/2012. INAP. Ministerio de Hacienda y AA.PP.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO: “Los desfallecimientos del legislador”; *ABC*, 8/2/2004.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, 1993.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011.
- GARZÓN HERRERO, MANUEL V.: “La prueba en materia tributaria”; *Ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ/AEDAF*; 2011.
- GÓMEZ JIMÉNEZ, CARLOS: “Opciones y rectificación: ¿contradicción o integración de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria?”; *Tribuna Fiscal* nº 225; julio/2009
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de las liquidaciones tributarias”. *Carta Tributaria -CT-* nº 20/2009; Noviembre/2009.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “El alcance de la suspensión de las liquidaciones tributarias: más allá del pago”. *Estudios de Derecho Judicial* nº 156; CGPJ; Abril/2010.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones”. *CT* nº 17/2010; Octubre/2010.

- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “La suspensión de las liquidaciones tributarias: el Supremo mueve ficha”. *El Notario del Siglo XXI*, nº 40; Diciembre/2011.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “La sentencia del TS de 20/6/2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?”. *Tribuna Fiscal* nº 254; Diciembre/2011.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “Un nuevo escenario en la suspensión de las liquidaciones: la STS de 20/6/2011”. *Revista Interactiva de Actualidad -RIA-* nº 45; AEDAF Diciembre/2011.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “A vueltas con la suspensión de las liquidaciones tributarias: la SAN de 9/2/2012”. *Actualidad Jurídica Aranzadi -AJA-* nº 850; Octubre/2012.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “La ley del embudo”. “Soliloquios tributarios” de “EURO”, suplemento económico dominical de los diarios *Atlántico* y *La Región* del 11/11/2012.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “Una perspectiva constitucional de la suspensión de las liquidaciones tributarias (...)”. *AJA* nº 856; Enero/2013.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “La resolución del TEAC de 24/4/2013: un inexpugnable castillo... ¿de arena?”. *RIA* nº 32; AEDAF Septiembre/2013.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “El TEAC y la manta del granadero prusiano”. “Soliloquios tributarios” de “EURO”, suplemento económico dominical de los diarios *Atlántico* y *La Región* del 20/4/2014.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”. *Diario La Ley* 29/9/2014.
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “60 horas en Sevilla: el Congreso Tributario”. *Post* publicado el 12/5/2015 en el *blog Espacio Tributario* (<http://fiscal.blogsiga.net/>).
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “Ladies & gentlemen: ¡La nueva Ley General Tributaria! (conexas inclusive)”. *Post* publicado el 22/9/2015 en el *blog Espacio Tributario* (<http://fiscal.blogsiga.net/>).
- GÓMEZ TABOADA, JAVIER: “Las obligaciones conexas en la reforma de la L.G.T.: su cara «oculta»” (*XI Congreso Tributario*. AEDAF-CGPJ; Foro Jurídico, 2015).
- HENSEL, ALBERT: *Diritto tributario* (traducción italiana de Jarach, D.); Giuffrè. 1956.
- HERRERO DE EGAÑA, JUAN MANUEL: “Hacienda está presente en 12.000 procesos concursales”; *Expansión* 5/3/2012.
- JUAN LOZANO, ANA M^a: “El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo”; *Actum/Francis Lefebvre* nº 71; 2013.
- JUAN LOZANO, ANA M^a: “Cuestiones de actualidad en materia de aplicación de los tributos” (XXX Congreso AEDAF, noviembre/2014).
- MARTÍN QUERALT, JUAN: “Se confirma por los tribunales la innecesariedad de avalar la suspensión de las sanciones tributarias recurridas”, *Tribuna Fiscal* nº 181; 2005.
- MARTÍN QUERALT, JUAN: Conferencia pronunciada en el Seminario “Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios” organizado por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, celebrado en Madrid el 11/11/2010.
- MARTÍN QUERALT, JUAN: “Medidas cautelares en el procedimiento de aplicación de los tributos y en el proceso penal”. *X Congreso Tributario: La Justicia, ¿garantía del Estado de Derecho?*. CGPJ/AEDAF. Ediciones del Foro Jurídico, 2015.
- MARTÍN QUERALT, JUAN; LOZANO SERRANO, CARMELO; TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL; CASADO OLLERO, GABRIEL. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Tecnos, 2006.
- MÍGUEZ MACHO, LUIS. “Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo”. *La Administración al día*, 26/2/2015; INAP. Ministerio de Hacienda y AA.PP.

- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. *Posada Herrera y los orígenes del Derecho Administrativo en España*; 2001.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP. "Memoria del TEAC 2012" (<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202012.pdf>)
- MORENO FERNÁNDEZ, JUAN IGNACIO: "Perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios". XXIX Congreso AEDAF, noviembre/2011.
- MORENO FERNÁNDEZ, JUAN IGNACIO: "La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después"; ponencia del IX Congreso Tributario AEDAF/CGPJ. Granada mayo/2013 (http://www.aedaf.es/v6/mostrar_video.asp?id_doc=201352983788902).
- NAVARRO SANCHÍS, FRANCISCO JOSÉ: "Requerimientos de información y medidas cautelares". Suplemento *luris&Lex*, *El Economista*, 14/3/2011.
- NAVARRO SANCHÍS, FRANCISCO JOSÉ: "El discreto encanto de la sentencia desestimatoria (y II)". Suplemento *luris&Lex*, *El Economista* 30/5/2011.
- NAVARRO SANCHÍS, FRANCISCO JOSÉ: "Una aplicación del principio de buena fe". Suplemento *luris&Lex*, *El Economista*, 19/9/2011.
- NAVARRO SANCHÍS, FRANCISCO JOSÉ: "¿Tiene sentido la presunción de legalidad? (I y II)". Suplemento *luris&Lex*, *El Economista* 26/7 y 2/8/2013, respectivamente.
- PONT MESTRES, MAGIN, *et al*: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons, 1994.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA Y ASOCIACIÓN DE ACADEMIAS DE LA LENGUA ESPAÑOLA: *Nueva gramática de la Lengua Española*; 2010.
- RIBES RIBES, AURORA: "Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto". *Crónica Tributaria* nº 130; Instituto de Estudios Fiscales 2009.
- ROMERO PLAZA, CARLOS: *Prueba y Tributos*. Tirant lo Blanch, 2015.
- RUIZ TOLEDANO, IGNACIO: "Las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión"; MHAAPP 2005 (<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/IEF.2006.pdf>)
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. ANDRÉS: "Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT". *Revista Contabilidad y Tributación* CEF nº 381; diciembre/2014.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. ANDRÉS: Entrevista en "Balance Mercantil y Empresarial" (*revista de los Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de Galicia*), nº 83; 4º trimestre/2014.
- URIOL EGIDO, CARMEN: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*. Universidad de Oviedo, 2013.