

Sentencia de la sala tercera de 20 de octubre de 2025 (rec.6341/2023)

Roj: STS 4354/2025 - **ECLI:**ES:TS:2025:4354

Encabezamiento

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.312/2025

Fecha de sentencia: 20/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6341/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo
Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6341/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo
Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1312/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 20 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **6341/2023**, interpuesto por la procuradora doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en representación de **NATURGY ENERGY GROUP, S.A.**, contra el *auto de 20 de julio de 2023 dictado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional* , en la pieza separada de medidas cautelares del recurso contencioso-administrativo nº 874/2023.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto el mencionado *auto de 20 de julio de 2023, dictado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional* , que confirmó otro anterior de 7 de junio del mismo año, denegatorio de la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de marzo de 2023, solicitada por la ahora recurrente en casación en la pieza separada de medidas cautelares nº 874/2023.

El auto aquí recurrido tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«La Sección acuerda: Desestimar el recurso de reposición interpuesto por la representación procesal de la parte actora contra el auto de fecha 7 de junio de 2023 que deniega la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de marzo de 2023, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a los acuerdos de liquidación con resolución provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2019; auto que en consecuencia se confirma.

Condenando a la parte recurrente a abonar las costas procesales del recurso de reposición y con pérdida del depósito constituido para recurrir».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en representación de Naturgy Energy Group, S.A., preparó recurso de casación contra el auto anteriormente mencionado.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por la propia Sala de la Audiencia Nacional en otros casos sustancialmente iguales al presente, así como «la jurisprudencia del *Tribunal Supremo*, en la *Sentencia de 7 de marzo de 2005 (Rec. 715/1999)*», con remisión a la de 6 de octubre de 1998, de la que resulta que es improcedente -además de innecesario- que en vía jurisdiccional se exija acreditar el perjuicio ocasionado al recurrente por la ejecución del acto impugnado cuando los daños "..., cuando se aleguen daños y perjuicios de su inmediata ejecutividad (que ya precedentemente ha aceptado de forma implícita la Administración tributaria al suspender la ejecutividad)» y en lo que se refiere a la inexistencia de perjuicio para los intereses generales, cita como infringida «la *Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2000 (Rec. 6596/1995)*», cuando dispone que "no cabe duda alguna que si la Administración en vía de gestión o en vía económico-administrativa ha adoptado la suspensión por haber quedado suficientemente garantizada la deuda tributaria en virtud de los preceptos acabados de citar, el mantenimiento de los mismos criterios para conservarla en la vía jurisdiccional, si la garantía apareciera extendida a esta última, será de total lógica y coherencia".».(sic).

2. La Sala de instancia, por *auto de 18 de septiembre de 2023*, tuvo por *preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo*, habiendo comparecido la entidad Naturgy Energy Group. S.A., como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el *artículo 89.5 LJCA*.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La *Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 19 de junio de 2024*, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Reforzar o completar la jurisprudencia existente sobre si, previamente valorados los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria demandada, la cual ya había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente, se compadece con los principios de seguridad jurídica y buena administración que, en vía judicial, se deniegue el mantenimiento de la suspensión concedida sin que haya existido una variación en las circunstancias de la sociedad impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda.

3º) La doctrina que, en principio será objeto de interpretación, son los pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por la propia Sala de la Audiencia Nacional en otros casos sustancialmente iguales al presente y que cita en su escrito

preparatorio, ya reseñados, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex *artículo 90.4 de la LJCA* ".

2. La procuradora doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en la representación ya acreditada de Naturgy Energy Group, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 23 de julio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se menciona como doctrina jurisprudencial infringida la que ha quedado citada más arriba.

Aduce que la Sala de instancia "inadmitió" la medida cautelar solicitada por Naturgy Energy Group, S.A (en adelante, NEG), a pesar de que la argumentación principal deducida por la Sala y que soporta el sentido del fallo del Auto "no es cierta", y ello porque la Sociedad ya había justificado -en otras palabras, sí había "realizado un esfuerzo probatorio"- en la vía económico-administrativa el perjuicio que le ocasionaría la ejecución del acto impugnado y, además, ese eventual perjuicio ya había sido valorado por la propia Administración tributaria, que en el contexto de la reclamación económico-administrativa y de acuerdo con lo previsto en el *artículo 233 de la LGT* había determinado que la suspensión solicitada no ocasionaba perjuicio a los intereses generales, máxime teniendo en cuenta que para obtener la suspensión se prestó una garantía que aseguraba que la resolución que en su momento se dictase iba a ser satisfecha en todo caso.

Afirma que acreditó a la Sala los siguientes hechos, que considera pacíficos: - que de no acordarse la suspensión en la vía contencioso-administrativa, se estaría obligando a la Sociedad a padecer las consecuencias económicas de las liquidaciones recurridas, perdiendo, así, la finalidad del recurso presentado. - que la adopción de la suspensión en ningún caso generaría perjuicio alguno al interés general ni a terceros, teniendo en cuenta que la suspensión de la ejecución de la referida deuda ya había sido aceptada en la vía económico-administrativa previa por parte de la propia Administración tributaria, lo que evidencia que no existe tal perjuicio, máxime cuando NEG dispone de una garantía suficiente (aval bancario) que asegura para el erario público el cobro tanto de los importes de las liquidaciones como el de los intereses de demora y/o recargos que pudieran proceder, en su caso.

Considera que la posición de la Sala de instancia es errónea porque en materia tributaria la ejecución de cualquier acto administrativo dictado por la Agencia Tributaria del que resulte una deuda a ingresar para el contribuyente siempre ocasiona un perjuicio económico al administrado, aunque solo sea un perjuicio de carácter financiero, al no poder disponer para otros fines de las cantidades que viene obligado a satisfacer. Que ello es así se comprueba analizando la normativa tributaria, que prevé la suspensión de la ejecución de los actos recurridos en reposición (*artículo 224 LGT*) y en vía económico-administrativa (*artículo 233 LGT*), de manera automática, siempre que se preste garantía suficiente, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de revisión generales, regulados en la *Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (artículos 108 y 117)*.

Entendió que el mero hecho de solicitar la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria debería ser más que suficiente para acreditar la existencia de un perjuicio económico para NEG.

En cualquier caso, esgrime que "[...] lo relevante a efectos del presente

recurso es que en la vía económico-administrativa acreditó de manera suficiente el perjuicio que le ocasionaría la ejecución del acto. Por ello, habiendo ya realizado la Administración tributaria un juicio valorativo muy semejante al que exige la LJCA respecto al perjuicio que ocasionaría a NEG la denegación de la suspensión de los actos administrativos, por contraposición al impacto que tendría el mantenimiento de la suspensión para los intereses generales, no tiene sentido jurídico que se deniegue la adopción de la medida cautelar por no haberse acreditado dicho perjuicio".

Sostiene que lo que "[...] la Sala debe resolver es si, no habiendo cambiado ninguna de las circunstancias concurrentes desde ese juicio de valor, resultaría un contrasentido que no se mantuviera ese mismo criterio al alcanzar el contribuyente la vía jurisdiccional, con grave infracción de la seguridad jurídica a que el contribuyente tiene derecho ex *artículo 9.3 de la Constitución* . En especial, porque la garantía aportada se extiende expresamente durante toda esta vía y, de nuevo, las circunstancias a valorar no han sufrido la más mínima alteración, de modo que en su contrario, resultaría verdaderamente difícil de aceptar para mi mandante que, en idénticas circunstancias, y con el antecedente ya referido, pudiera producirse un cambio de criterio arbitrario con infracción directa del citado principio de seguridad jurídica". Alega que, al aceptar la Administración tributaria la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada en vía económico-administrativa, generó en la recurrente la confianza en que se había acreditado el perjuicio que le ocasionaría dicha ejecución, por lo que el posterior e imprevisto cambio de criterio del Tribunal de instancia, al exigir la prueba de un perjuicio que el propio legislador tributario presume, se estaría quebrantando su confianza y afectando a su derecho a la seguridad jurídica.

Considera que el criterio de la suspensión automática de la ejecución del acto tributario recurrido en la jurisdicción contencioso-administrativa, siempre que el interesado aporte garantía suficiente para asegurar el pago de la deuda, lo tiene asumido la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en múltiples ocasiones. Cita el *auto de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2020 (Rec. 905/2019)* y el *auto de la Sección 7ª, de 27 de diciembre de 2021 (Rec. 2855/2021)*, entre otros.

Asimismo, se remite al pronunciamiento del *Tribunal Supremo en sentencia de 7 de marzo de 2005 (Rec. 715/1999)*, con remisión a la *Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera, de 6 de octubre de 1998* .

Termina solicitando a la Sala:

«[...] 1º) Que, con estimación del presente recurso de casación se fije como doctrina que, una vez valorados y ponderados los intereses en conflicto por parte de la Administración demandada, y habiendo esta aceptado la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria en la vía administrativa previa, al aportarse garantía suficiente mediante el pertinente aval bancario, no puede posteriormente el Tribunal contencioso-administrativo competente separarse de ese criterio y denegar la extensión de la suspensión ya otorgada en la instancia anterior, haciéndolo, además, por iniciativa propia y sin aportar al contribuyente una justificación razonada y suficiente del motivo por el que se aparta del criterio de la Administración tributaria.

2º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación del auto impugnado, el Tribunal Supremo se situé en la posición

procesal propia del Tribunal de instancia, y acuerde adoptar la medida cautelar instada por la Sociedad en la pieza separada de medidas cautelares 874/2023, declarando suficiente a estos efectos la garantía ofrecida por NEG, consistente en los cinco avales bancarios que obran en poder de la Administración tributaria, y cuyo importe cubre las cinco deudas tributarias asociadas a los acuerdos de liquidación recurridos, junto con los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder, en su caso» (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 18 de septiembre de 2024.

Aduce que el precepto clave es el *artículo 130 LJCA* y considera de utilidad, con carácter previo a cualquier otra consideración, poner de manifiesto dos errores conceptuales en que, a su juicio, incurre el escrito de interposición, así como una contradicción intrínseca, lo que servirá para enfrentar el tema.

El primer error de concepto es la ausencia de prueba del pretendido perjuicio económico a la recurrente. En efecto, la obviedad de que toda deuda tributaria supone *per se* un perjuicio económico no es, evidentemente, el perjuicio económico a que se refiere la jurisprudencia de esa Sala. En segundo término, el que entendiera que la LGT posibilita la suspensión automática en algunos supuestos es, por completo, una realidad jurídica completamente distinta a si concurre, o no, perjuicio económico. Finalmente, la mera afirmación, carente no ya de todo soporte probatorio, sino ni tan siquiera de un desarrollo argumental, de que *"acreditó de manera suficiente el perjuicio"* es un alegato vacío de contenido y, por supuesto, muy ajeno a acreditar el perjuicio económico en los términos exigidos por la Sala y Sección a la que nos dirigimos. Cita el auto de 1 de marzo de 2023, dictado en el recurso nº 2/2023.

En suma, falta por completo en el escrito de interposición la más mínima prueba, mucho menos adecuada, de qué concretos daños y perjuicios de reparación imposible o difícil concurren en el caso, ya que los alegatos de la recurrente son por completo extraños a cualquier prueba.

El segundo error de concepto es que la suspensión automática es ajena, por completo, a cualquier valoración de la Administración tributaria.

Partiendo de que la recurrente obtuvo la suspensión mediante la aportación de aval suficiente, se desprende que: -La aportación de aval constituye en sí misma un cauce "para obtener la suspensión automática", con arreglo al *artículo 233.2.b) de la LGT* ; -Consecuencia de ello es que ninguna valoración de perjuicios económicos -y de ninguno de los otros requisitos exigibles para la medida cautelar de suspensión- realizó la AEAT, que se limitó a ponderar la suficiencia del aval y, en consecuencia, conceder la suspensión automática; -También es incierta la afirmación de que tal valoración se hizo "en la vía económico-administrativa", puesto que, al concederse la suspensión automática, ninguna valoración hizo -ni tuvo que hacer- el TEAC puesto que la suspensión automática no es competencia de los órganos económico-administrativos, sino de los órganos de recaudación.

Íntimamente conectado con ello, existe una contradicción intrínseca ya que, encontrándonos en el ámbito de la suspensión automática por haber ofrecido aval, ninguna valoración de la Administración tributaria es precisa.

Seguidamente sostiene que la argumentación del auto denegatorio de la suspensión -y del desestimatorio del recurso de reposición contra aquél- no sólo es cierta, sino que está plenamente fundada (en contra del primero de los alegatos del recurso). La afirmación del auto de que dicha recurrente *"no realiza un mínimo esfuerzo probatorio"* es completamente cierta.

Aduce que tampoco la ejecución hace perder su finalidad legítima al recurso, contrariamente a lo que sostiene la recurrente en el segundo de sus alegatos. Cita diversos autos de la Sala.

Afirma que los dos principios esenciales que han de presidir la respuesta al recurso de casación son plenitud de la potestad jurisdiccional y significación de la suspensión automática. El primero implica que, de haber existido un juicio valorativo, en ningún caso vincularía a los Tribunales, que deben hacer su propia valoración. Pero es que, además, ni tan siquiera ha existido juicio valorativo alguno de la Administración tributaria (que, reitera, en absoluto vincularía al órgano jurisdiccional), sino que en nuestro caso nos encontramos ante la suspensión automática en la cual la Administración no debe ponderar ni los perjuicios de imposible o difícil reparación, ni el interés general y de terceros, sino conceder la suspensión *ministerio legis* si, como es nuestro caso, se garantiza con aval suficiente.

Señala que es constante y uniforme la jurisprudencia del *Tribunal Supremo sobre los factores a ponderar en la petición de suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados, citando, por todas, la sentencia nº 1499/2018, de 11 de octubre de 2018*, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo, recurso de casación nº 2501/2016.

Defiende que el automatismo en vía económico-administrativa no es reproducible en sede jurisdiccional. Sostiene que la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita, supone que: -será necesario que el órgano jurisdiccional valore en cada caso los intereses en conflicto con arreglo a los requisitos expuestos para acceder, o no, con plenitud jurisdiccional a la medida cautelar solicitada y sin vinculación alguna al criterio de la Administración tributaria; -en ningún momento en la interposición se justifica ninguno de los requisitos exigidos con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo: ni la existencia del *"periculum in mora"*, ni que se siga perturbación grave de los intereses generales o de tercero; ni, mucho menos, que concorra la apariencia de buen derecho *-fumus boni iuris-*, que la recurrente en casación ni tan siquiera menciona.

Considera que la doctrina de este Alto Tribunal es resumida con singular claridad en la "Declaración interpretativa sobre la cuestión de interés casacional objetivo", que constituye el título del FD Tercero de la *STS nº 57/2021, de 25 de enero de 2021, dictada por esa Sala y Sección en el recurso de casación nº 6808/2019*.

Concluye que en el supuesto enjuiciado la recurrente no ha acreditado el cumplimiento de los requisitos que, con arreglo al *artículo 130 LJCA* y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben concurrir para otorgar cualquier medida cautelar, singularmente la suspensión de la ejecución del acto administrativo, teniendo en cuenta que es a dicha recurrente a quien corresponde la carga de la prueba de la concurrencia de tales requisitos con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

Sostiene que la respuesta que merece la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

«Reforzar la jurisprudencia existente sobre que el órgano jurisdiccional ha de enjuiciar, con plenitud jurisdiccional con arreglo al *artículo 117.1 de la Constitución*, el otorgamiento -o mantenimiento- de la medida cautelar de suspensión de la ejecución del acto administrativo, sometido únicamente a los requisitos del *artículo 130 LJCA* y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la suspensión de la ejecución, sin que esté vinculado por una previa valoración de los intereses por la Administración tributaria, aunque las circunstancias no hayan variado desde que se hizo tal valoración y sin que ello afecte a los principios de seguridad jurídica y buena administración.

De modo particular, en el supuesto específico de la suspensión automática no existe ni tan siquiera una previa valoración de los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria. Además, el automatismo en vía económico-administrativa no es reproducible en sede jurisdiccional.

Finalmente, la apreciación de los requisitos para conceder la suspensión ex *artículo 130 LJCA* no puede efectuarse de manera abstracta, sino hacerse casuísticamente según las particulares circunstancias de cada asunto, puesto que lo decisivo será tomar en consideración específicos intereses que se hallen enfrentados y advertir cuál de ellos podría sufrir un sacrificio irreversible, comprobando en su caso si hay intereses generales que con la medida cautelar podrían sufrir una perturbación grave jurídicamente intolerable. Y ello, de nuevo, con plenitud de potestad jurisdiccional, sin sometimiento a un previo criterio de la Administración tributaria, en la hipótesis de que hubiera tenido lugar».

Termina solicitando a la Sala:

«[...] dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho».

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 19 de septiembre de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesario atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 30 de septiembre de 2025, fecha en que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés

casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en reforzar o completar la jurisprudencia existente sobre si, previamente valorados los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria demandada, la cual ya había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente, se compadece con los principios de seguridad jurídica y buena administración que, en vía judicial, se deniegue el mantenimiento de la suspensión concedida sin que haya existido una variación en las circunstancias de la sociedad impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. El día 21 de julio de 2020, se notificó a Naturgy Energy Group, S.A., sociedad dominante del Grupo IVA 273/08, que tributa en régimen especial de grupo de entidades, resolución con liquidación provisional en relación con el IVA, julio 2019, con la dependiente Naturgy Iberia, S.A. El 16 de septiembre de 2020 se notificaron resoluciones con liquidación provisional relativas a septiembre, octubre y noviembre del año 2019, respectivamente y, el 5 de noviembre de 2020, se notificó resolución por el periodo de diciembre de 2019.

Los antecedentes de los procedimientos referidos a los meses de julio, septiembre, octubre y noviembre derivan de la presentación por Naturgy Iberia, S.A., en dichos meses, de comunicación de modificación de base imponible en supuestos de créditos incobrables, modelo 952, señalando que había realizado una serie de modificaciones de bases imponibles del IVA. La entidad presentó, igualmente, escrito de manifestaciones en relación con las modificaciones practicadas, refiriendo las actuaciones seguidas para la recuperación del IVA asociado a los créditos impagados.

2.2. La Administración tributaria inició sendos procedimientos de comprobación limitada, en los que rechazó las minoraciones de bases y cuotas del IVA devengado, al no haberse observado el cumplimiento de los requisitos del *artículo 80.Cuatro LIVA* y en el artículo 24 de su Reglamento.

2.3. No conforme con las resoluciones anteriores, la entidad interpuso reclamaciones contra las liquidaciones referidas a los periodos de julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2019, que fueron desestimadas por acuerdo del TEAC de 22 de marzo de 2023.

En vía económico-administrativa, la sociedad solicitó y obtuvo la suspensión de la ejecución de las liquidaciones impugnadas, garantizada con la aportación de cinco avales bancarios.

2.4. La actora dedujo recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, interesando, por otrosí digo del escrito de interposición «la suspensión de la ejecución del fallo del TEAC, declarando suficiente a estos efectos la garantía presentada por la Entidad, que consiste en los cinco avales bancarios que obran en poder de la Administración tributaria, y cuyo importe cubre las cinco deudas tributarias asociadas a los acuerdos de liquidación recurridos».

A tal efecto, alegó la existencia de perjuicios irreparables por la ejecución del acto recurrido pues "[...] en caso de que no se adoptara la medida cautelar solicitada se perdería la finalidad legítima del presente recurso contencioso-administrativo", la "ausencia de perjuicio del interés general y de tercero" y la "aparición de buen

derecho".

2.5. La Sala de instancia, por auto de 7 de junio de 2023, notificado el siguiente día 9, acordó denegar la medida cautelar de suspensión instada por considerar, tras la cita de la doctrina jurisprudencial aplicable, que:

"[...] la parte que la solicita no realiza un mínimo esfuerzo probatorio de la realidad de su situación patrimonial, ni de los perjuicios irreparables que le ocasionaría no alcanzar la suspensión solicitada, más allá de las alegaciones al daño que le supondría el pago de las liquidaciones recurridas.

Esto es, se ignora, por no haberlo justificado dicha parte a la que incumbe la carga de hacerlo, la incidencia que tendría el pago inmediato de la sanción tributaria por desconocerse su volumen de negocio, cuenta de resultados o cualquier otro parámetro indicativo.

En estas circunstancias, cuando no se aporta ningún sustrato fáctico sobre los eventuales perjuicios que la ejecución pudiera ocasionar, no es posible apreciar, en la obligada valoración de intereses en conflicto que impone el *artículo 130 de la LJCA*, en qué medida se ve afectado el de la parte actora por la ejecución, es decir, el alcance concreto del perjuicio que se le irrogaría de mantenerse la regla general de la ejecutividad del acto recurrido y el no automatismo de la continuidad en sede jurisdiccional de la suspensión acordada en vía administrativa [...]" (sic).

Frente al auto cit. se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por *auto de 20 de julio de 2023*, en el que se razona en los siguientes términos:

"[...] la entidad sigue sin realizar un mínimo esfuerzo probatorio sobre la concreta y particular incidencia del abono de lo adeudado en su esfera económica, como si la mera solicitud de suspensión y la formal invocación de causación de perjuicios por el importe de las liquidaciones reclamadas, así como la existencia de avales bancarios garantizando su pago en vía administrativa, determinara una suerte de suspensión automática, lo que hemos rechazado en anteriores ocasiones -por todos auto de fecha 13 de junio de 2023, dictado en la pieza de medidas cautelares dimanante del recurso número 771/23- .

Como ha recordado el *Tribunal Supremo (entre otros, auto de 29 de abril de 2009)*, la razón de ser de la justicia cautelar reside en la necesidad de evitar que el tiempo necesario para decidir el litigio cree una situación irremediable que le haga perder su finalidad (*periculum in mora*), según dispone el artículo 130, apartado 1, de la Ley de nuestra Jurisdicción. Se trata, en definitiva, de asegurar la efectividad de la resolución que ponga fin al proceso, como de manera harto expresiva indica el artículo 129, apartado 1, de la misma Ley, sin perjuicio de que, además, la justicia cautelar constituya un requerimiento constitucional, ya que el proceso administrativo persigue compensar las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas, poniéndolas en sede jurisdiccional en pie de igualdad con los particulares, pues, de otro modo, la fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el *artículo 106, apartado 1, de la Constitución* sería pura ficción.

Y, en el ámbito tributario, constituye jurisprudencia reiterada la que mantiene que, en orden a la adopción de medidas cautelares, han de ponderarse las circunstancias concurrentes en atención a la justificación ofrecida por la parte solicitante, pues, en relación con el *periculum in mora*, resulta indispensable la

justificación o prueba, aun incompleta o simplemente por indicios, de las circunstancias que puedan permitir al Tribunal efectuar la valoración de la procedencia de la medida cautelar, sin que baste una mera invocación genérica.

De este modo, cuando no existe justificación suficiente, ni se aporta prueba o principio de prueba o al menos indicios, de los que deducir razonablemente que el pago de la cantidad reclamada por la Administración puede alterar las condiciones del ejercicio de la actividad o incluso la viabilidad, se está ante afirmaciones apodícticas (así, *sentencia de 4 de noviembre de 2015*), que es lo que en definitiva acontece en el caso de autos en el que la parte recurrente insiste en que el desembolso de cantidades tan significativas como las que están siendo discutidas impacta directamente en las finanzas de la compañía, pero sin aportar, pese al tenor del auto impugnado y la doctrina jurisprudencial expuesta, elemento probatorio alguno sobre su volumen de negocio, situación patrimonial, cuenta de resultados o cualquier otro parámetro indicativo.

A lo que finalmente debe añadirse, en cuanto al alegado "fumus boni iuris", que es criterio jurisprudencial reiterado que la apariencia de buen derecho, al margen de que sólo puede ser un factor importante para dilucidar la prevalencia del interés que podría dar lugar a la procedencia de la suspensión en algún supuesto concreto, pero siempre que concurriera la existencia de daños o perjuicios de las características apuntadas, debidamente acreditada por quien solicita la suspensión -lo que no es el caso de autos-, requiere, según reiterada jurisprudencia, una prudente aplicación, lo que significa que, en general, sólo quepa considerar su alegación como argumento de la procedencia de la suspensión cuando el acto o disposición impugnada haya recaído en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición general previamente declarada nula o cuando se impugna acto o disposición idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados, lo que no es el caso de autos. [...]"

El citado auto constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Precedentes jurisprudenciales sobre la suspensión cautelar en el ámbito tributario.

1. Debemos partir de que la justicia cautelar ha ofrecido siempre importantes particularidades en el ordenamiento tributario.

En efecto, una primera especialidad tributaria ha sido y es, sin duda, la existencia de un procedimiento económico-administrativo y el derecho del contribuyente a obtener la suspensión del acto impugnado si ofrece garantía bastante del cobro de la deuda. A lo anterior se añade el debate que ha venido rodeando la suspensión de las sanciones tributarias y las notas "propias" de la suspensión de los actos tributarios en el proceso contencioso-administrativo. En último término, la trascendencia de lo tributario ha dotado de una especial importancia a la suspensión sin garantías de actos tributarios.

El Derecho público español concibe la suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido como una posible medida cautelar derivada de la impugnación de ese acto. A esta idea de principio responde el *artículo 117 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC)*).

Ahora bien, aunque la ejecutividad haya sido tradicionalmente concebida como

una especie de regla, de la que sería excepción la suspensión, la evolución del Derecho público ha estado presidida por la mayor frecuencia de la suspensión para no hacer perder al recurso su finalidad, por la posible intrascendencia de su estimación años después de la plena ejecución del acto impugnado. Esta evolución no sólo se advierte en el campo de los recursos administrativos, sino también en la actitud de los órganos judiciales a la hora de adoptar medidas cautelares en el seno del recurso contencioso-administrativo, de acuerdo ya con lo dispuesto en los *artículos 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio*, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA).

2. Como hemos anticipado, el Derecho Tributario ha ofrecido desde siempre importantes particularidades en relación con la suspensión de las liquidaciones tributarias y de las sanciones pecuniarias de esta naturaleza. Una de ellas, y no la menor, es la existencia de una suspensión automática en las reclamaciones económico-administrativas, mediando aval o garantía equivalente del importe de la deuda tributaria, así como las consecuencias de esta suspensión automática en la adopción posterior de la suspensión como medida cautelar en el proceso contencioso-administrativo.

La Ley General Tributaria (LGT) regula la suspensión refiriéndose separadamente a la suspensión como consecuencia de un recurso de reposición y a la suspensión en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Ciñéndonos al examen de la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa, nos encontramos con el *artículo 233 LGT*, que reviste una especial importancia al regular la suspensión en el procedimiento económico-administrativo.

Este precepto distingue varios supuestos de suspensión. La suspensión automática, que se produce cuando el interesado solicita la suspensión con aportación de las garantías previstas en el apartado segundo del precepto. Es decir, la ejecución del acto impugnado queda suspendida automáticamente si se garantiza mediante un aval o garantía equivalente, el importe del acto impugnado, los intereses de demora que pueda generar la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía. Se trata de una suspensión que viene exigida por la ley.

El *artículo 233.9 de la LGT* establece el principio de continuidad de la suspensión acordada en la vía administrativa, siempre que se solicite la suspensión en el recurso contencioso-administrativo y conserve, dice la Ley, su vigencia y eficacia la garantía aportada en dicha vía administrativa. Esa suspensión se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. La LGT recoge la necesidad de comunicar a la Administración tributaria la interposición del recurso contencioso-administrativo, con esa solicitud de suspensión.

Por otra parte, tratándose de sanciones, el segundo párrafo del *artículo 233.9 LGT* prevé específicamente que la suspensión se mantendrá en estos términos, sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial. Esto es, el recurrente deberá comunicar a la Administración tributaria la interposición de un recurso contencioso-administrativo y la solicitud de suspensión, en relación con la sanción controvertida, sin necesidad de aportar ninguna garantía, mientras el órgano judicial decide sobre esa medida cautelar, dada la suspensión anterior de la sanción sin necesidad de garantía en vía administrativa.

Pues bien, la llamada suspensión automática constituye la especialidad más

destacada de la suspensión de las liquidaciones y actos de aplicación de los tributos, como consecuencia de un recurso o reclamación. En efecto, en el régimen común, representado por el *artículo 117 de la LPAC*, el acto impugnado nunca se suspende automáticamente sino como consecuencia de la ponderación suficientemente razonada entre, por una parte, el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y, por otra, el perjuicio que se causaría al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, siempre que éste último pudiera ser de imposible o difícil reparación o la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el *artículo 47.1 de la referida Ley*.

Por el contrario, en el ámbito tributario existe un verdadero derecho subjetivo del recurrente a obtener la suspensión, si presta las garantías propias de esta suspensión automática, con independencia de los perjuicios que le pudiera causar la eficacia o ejecución del acto o de la ausencia de tales perjuicios, cuya presencia el recurrente no está obligado a probar, pues la suspensión depende sólo de la aportación de esas garantías idóneas. Así, de acuerdo con el *artículo 233.1 de la LGT*, la ejecución del acto impugnado se suspende, sin salvedad o excepción, si el interesado reclamante lo solicita y aporta las garantías previstas en el apartado segundo del mismo artículo. La ley no habla de ponderación alguna de intereses ni de la necesidad de justificar la existencia de perjuicios resultantes de la ejecución. Basta la solicitud de suspensión y la aportación de estas garantías, para que la ejecución se suspenda en el estado recaudatorio en que se encuentre la deuda cuando se solicitó la suspensión.

En este sentido, ha declarado esta Sala que el legislador tributario ha llevado a cabo una peculiar ponderación de los intereses en juego, de forma que ha entendido que los intereses públicos afectados quedarían salvaguardados por la garantía ofrecida, sin necesidad de tener en cuenta los perjuicios que podría sufrir el reclamante, asumiendo la existencia en todo caso de estos por el pago de la deuda y la inexistencia de lesión de los intereses públicos, dada la existencia de esa garantía.

3. Procede ahora examinar si la suspensión automática, tal como la configura el legislador tributario, se extiende al proceso contencioso-administrativo.

La doctrina tradicional del Tribunal Supremo, favorable a la existencia de una suspensión automática en el procedimiento económico-administrativo y a la extensión de esa suspensión automática como medida cautelar en el proceso contencioso-administrativo, tuvo su manifestación más importante en la *Sentencia del Pleno de la Sala Tercera, de 6 de octubre de 1998 -recurso de casación 6416/1997-*. En la citada sentencia se examinaba la medida cautelar de suspensión en relación con la impugnación de una liquidación tributaria.

En esa sentencia el Tribunal recuerda, en primer lugar, su doctrina sobre la continuidad de la suspensión del procedimiento económico-administrativo al proceso jurisdiccional. A continuación, señala que "[...] El propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga a interpretar el viejo Art. 122 en el sentido de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria quede suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza". Y añade que "[...] Sería contradictorio que en el procedimiento ante la Oficina gestora (*Decreto 2.244/1979*), ante los *Tribunales Económico-Administrativos* (Art. 74 del Reglamento de 1996), ante los Delegados de Hacienda (Art. 52 del Reglamento General de Recaudación) e, incluso, ante el Director General

de Recaudación (Art. 53 del mismo) o el propio Ministro de Economía y Hacienda se suspenda (hasta sin caución) la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil. De ahí que la suspensión jurisdiccional de aquellos actos, cuando se aleguen daños o perjuicios de su inmediata ejecutividad (que ya precedentemente ha aceptado de forma implícita la Administración Tributaria al suspender la ejecutividad) y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a Derecho".

Concluye que "[...] el precepto de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956 (...) en la actualidad ha de interpretarse armónicamente con el ordenamiento tributario vigente, consecuencia de la obligación que pesa sobre los Tribunales de Justicia de aplicar el Derecho conforme a la realidad social y jurídica de cada momento. De ahí que se haya resuelto en numerosísimas ocasiones, y deba resolverse ahora, que procede la suspensión exclusivamente del acto administrativo de gestión o ejecución tributaria recurrido, en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en la vía administrativa y alegando que se le producirían perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria con la amplitud que señala el *Art. 58 de la Ley General* homónima, y en los términos establecidos por el *Art. 124 de la Ley de 27 de diciembre de 1956* ".

Subyace en los razonamientos de la sentencia cit., que si la suspensión tenía ese carácter automático en la vía administrativa, no podía tener otra naturaleza en el proceso contencioso-administrativo, pues otra cosa sería hacer al recurrente de peor condición ante un órgano judicial, respecto de su posición ante los órganos administrativos. Y, además, que ese carácter automático de la suspensión era consecuencia de la propia satisfacción del interés público mediante la garantía aportada, de forma que dicho interés no exigía ya la ejecución del acto.

La sentencia contaba con el voto particular suscrito por varios magistrados, en el que se achacaba a la sentencia mayoritaria una concepción imperativa de la suspensión, que no admitiría excepciones, al ser una consecuencia ineludible de la previa suspensión administrativa y de la existencia de garantía suficiente de la deuda. Frente a ese carácter imperativo de la suspensión, el voto particular opone tres razones fundamentales. En primer lugar, considera que se vulnera el régimen de las medidas cautelares previsto en el *artículo 122 y ss. de la LJCA* . Ese régimen exigiría la ponderación de los intereses en juego, el interés público que reclama la ejecución y el privado que pueda resultar perjudicado por ella, para permitir al juez tomar una decisión en la que deberá tener en cuenta la previa suspensión administrativa y la existencia de una garantía, pero sin venir obligado por ello a adoptar la suspensión como medida cautelar debida. En segundo lugar, limita la trascendencia de la suspensión administrativa, poniéndola en conexión con otros supuestos en que la ejecutividad de un acto administrativo se hace depender de la ultimación de la vía administrativa. Por último, hace referencia a la peculiar situación de las Administraciones autonómicas y locales.

El *Tribunal Supremo* mantuvo su posición en la *Sentencia de 11 de noviembre de 2004 (recurso de casación núm. 4144/1999)*, entre otras.

Con posterioridad a ello, y en relación con la suspensión de las sanciones tributarias, hay que hacer especial mención a la *STS del Pleno de la Sala Tercera de 7*

de marzo de 2005 (recurso de casación núm. 715/1999). En esta sentencia se afirma que si bien las sanciones tributarias quedan suspendidas automáticamente sin necesidad de garantía mientras no son firmes en vía administrativa, es decir, mientras cabe contra ellas un recurso administrativo, sin embargo cuando esas sanciones son impugnadas en sede jurisdiccional, aquella suspensión automática se mantiene sólo hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda sobre la suspensión, decisión sujeta a lo dispuesto en los *artículos 129 y ss. de la LJCA* ., de forma que el automatismo que en materia de suspensión de sanciones opera en la vía administrativa, no es trasladable a la sede jurisdiccional, en la que el órgano judicial debe resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, con arreglo a los criterios previstos en los referidos artículos de la LJCA, esto es, ponderando los intereses en conflicto y, en su caso, condicionando la adopción de la medida cautelar a la prestación de garantías o de caución cuando pudiese causar perjuicios de cualquier naturaleza (*artículo 133 LJCA*).

La doctrina de la *STS del Pleno de 7 de marzo de 2005* puede resumirse de la siguiente forma:

(i) Cuando el *artículo 212.3.a) de la LGT* exige la firmeza en vía administrativa de la sanción tributaria, para que se alce la suspensión automática de ésta y pueda ser ejecutada, esa firmeza es sólo la que el propio precepto indica, es decir, la firmeza en vía administrativa, sin que esta pueda confundirse con la firmeza en sentido estricto.

(ii) En consecuencia, no puede mantenerse tras la LGT que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía ha de prolongar sus efectos en el proceso contencioso-administrativo. Por el contrario, iniciado este proceso, la suspensión ha de regirse por las normas que en la LJCA regulan la adopción de medidas cautelares.

(iii) La suspensión legalmente otorgada en vía administrativa ha de producir sus efectos hasta que el juez o tribunal adopte la decisión que proceda en cuanto a la adopción de la medida cautelar de suspensión solicitada, de acuerdo con los *artículos 129 y siguientes de la LJCA* .

Conviene, dada su importancia, reproducir en lo esencial sus términos, en los que se afirma significativamente:

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

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

La sentencia, que expresa el criterio mayoritario de la Sala, cuenta con varios votos particulares sólidos.

Este criterio constituye hoy una doctrina jurisprudencial asentada, de las que son exponentes, entre otras muchas, las *sentencias de 14 de diciembre de 2011 (casación 6675/10), 15 de diciembre de 2011 (casación 1273/11), 10 de mayo de 2012 (casación 2428/11), 19 de julio de 2012 (casación 5791/11), 10 de diciembre de 2012 (casación 732/12), 27 de febrero de 2012 (casación 5082/11) y 4 de marzo de 2013 (casación 595/12)*.

TERCERO. Criterio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional.

1. Se plantea en este recurso la necesidad de reforzar, matizar, completar e, incluso, clarificar la doctrina jurisprudencial aplicable referida a la suspensión cautelar en el ámbito tributario contenida en las *sentencias del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (recurso de casación nº 715/1999)*, por referencia a otra anterior del Pleno de 6 de octubre de 1998 (recurso de casación nº 6416/1997).

En esencia, se nos solicita determinar si se compadece con los principios de seguridad jurídica y buena administración que, habiendo sido valorados previamente los intereses en conflicto por la Administración tributaria demandada, que ya había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente, se deniegue en vía judicial el mantenimiento de la suspensión concedida sin que haya existido una variación en las circunstancias de la sociedad impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda.

2. Hay que partir, como se ha expuesto, de que el debate acerca de la prolongación o no en sede judicial de la suspensión de la ejecutividad del acto acordada en vía económico-administrativa fue abordado por el Pleno de *esta Sala Tercera en las SSTS de 6 de octubre de 1998 (rec. cas. 6416/1997) y 7 de marzo de 2005 (rec. cas. 715/1999)* cit., ésta última referida al ámbito sancionador, en la que se concluyó que el automatismo que en materia de suspensión de sanciones opera en la vía administrativa, ya en la de gestión ya en la de revisión, no es trasladable a la sede jurisdiccional, en la que el órgano judicial debe resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, con arreglo a los criterios previstos en los *artículos 129 y siguientes de la Ley reguladora de esta jurisdicción* . Esto es, ponderando los intereses en conflicto y, en su caso, condicionando la adopción de la medida cautelar a la prestación de garantías o de caución cuando pudiese causar perjuicios de cualquier naturaleza (*artículo 133 de la LJCA*).

De esta forma, una vez solicitada en vía jurisdiccional la suspensión del acto impugnado, será el órgano judicial el que en ejercicio de su propia potestad cautelar adopte la decisión que corresponda conforme a los criterios establecidos en los *artículos 129 y ss. de la LJCA* , sin que quede condicionado "de modo absoluto" por la suspensión automática acordada en la vía administrativa, pues esta solo conserva su vigencia y eficacia hasta que el órgano judicial se pronuncie en la pieza separada sobre la suspensión solicitada.

Ahora bien, ello en forma alguna puede comportar que la existencia de una regulación administrativa de rango legal que ordena a los órganos administrativos acordar la suspensión de las deudas tributarias cuando se asegure su pago en determinadas condiciones, no deba necesariamente constituir un valioso elemento de ponderación de los perjuicios que puede acarrear el pago y del menoscabo que, a su vez, puede sufrir el interés público si la ejecución de la obligación tributaria se suspende.

En efecto, si bien el *artículo 233.1 de la LGT* prevé la suspensión automática del acto impugnado, a instancia del interesado, si se garantiza "el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso ejecución de la garantía", añadiendo el párrafo segundo que si la impugnación afectase a una sanción tributaria "la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el *apartado 3 del artículo 212 de esta Ley* ", continuando la suspensión "hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada", y si bien esta suspensión automática, vinculante para los órganos económico-administrativos, no lo es para los órganos jurisdiccionales, que deberán adoptar su decisión conforme a las normas que les resultan específicamente aplicables (*art. 129 y ss. LJCA*), sin embargo sí debe constituir un indicio relevante que necesariamente habrá de ser ponderado por el órgano judicial.

En este sentido, y con relación a las sanciones tributarias, ha declarado esta Sala y Sección que "[...] el legislador ordinario puede, en ejercicio de su libertad de configuración de la potestad legislativa, dotar de un régimen de ejecutoriedad distinto para cierta clase de actos, régimen o efectos que no se extienden a la vía jurisdiccional, y al hacerlo de ese modo, a nuestro entender, no quebranta precepto constitucional alguno y, en especial, el *art. 25 CE* , ya que ese efecto suspensivo o de inejecución no rige en presencia judicial, donde las sanciones se someten al régimen cautelar o suspensión común, según jurisprudencia de todas las secciones de *esta Sala tercera*" [*STS núm. 142/2023, de 7 de febrero (rec. 109/2021)*], pero lo que se nos pide ahora es que, partiendo de la especificidad que presenta la suspensión cautelar en el ámbito tributario, valoremos la posibilidad de conciliar el régimen cautelar establecido por el legislador tributario y el establecido por legislador ordinario en la vía jurisdiccional.

A tal fin, habremos de partir, de un lado, de que la interpretación de los preceptos que atribuyen a los jueces de lo contencioso administrativo la tutela cautelar - *art. 130 LJCA* - ha de hacerse de un modo dinámico, acorde con los principios generales que van imponiéndose en el ordenamiento jurídico tributario, como ha reclamado en reiteradas ocasiones esta Sala. Y de otro, que no parece una solución aceptable que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en vía administrativa, pues es precisamente en sede judicial el ámbito, *a priori*, de máxima protección de sus derechos.

3. Examinando la cuestión suscitada conforme a los parámetros expuestos, la Sala no alberga duda alguna de que, si bien la suspensión acordada en vía administrativa no determina de manera automática que haya de adoptarse dicha medida en vía jurisdiccional, sin embargo en la ponderación de los intereses en conflicto que está obligado hacer el órgano jurisdiccional de acuerdo con el *artículo 130 LJCA*, un indicio importante que habrá de tomar en consideración es la suspensión *ex lege* acordada en la vía económico-administrativa al haberse aportado garantía suficiente, con extensión de efectos a la vía jurisdiccional. A ello se añade que por parte de la Administración no se haya aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales.

Este indicio o indicios relevantes nos lleva a colegir que, en caso de que el órgano jurisdiccional, en la ponderación de intereses en conflicto que debe realizar, considere que no procede la suspensión de la deuda tributaria garantizada en vía administrativa, deberá razonar de modo suficiente por qué en ese caso concreto no procede acordar la medida cautelar de suspensión solicitada.

Por tanto, sin afectar a la cuestión de que en el proceso contencioso-administrativo hay que reconducir la suspensión, también de los actos tributarios, al marco común de las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa, ello no impedirá que se pondere como indicio relevante la suspensión automática reconocida *ex lege* en vía administrativa cuando se garantice la deuda de determinada forma -aval o garantía equivalente del importe de la deuda tributaria-.

En definitiva, si bien el régimen cautelar de los *arts. 129 y ss LJCA*, exige la citada ponderación de los intereses en juego, esto es, el interés público que reclama la ejecución y el privado que pueda resultar perjudicado por ella, ponderación que permite al juez tomar una decisión sin venir obligado por ello a adoptar la suspensión como medida cautelar debida, sin embargo, esa ponderación necesariamente debe tener en cuenta la previa suspensión automática en vía administrativa por estar garantizada la deuda tributaria, así como la falta de acreditación por la Administración de perjuicios para los intereses generales por la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada, y, en caso, de alcanzar la decisión de denegar en vía jurisdiccional la suspensión solicitada, razonar adecuadamente por qué la suspensión dispuesta por el legislador tributario cuando se garantice la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional.

4. Pues bien, es esa ponderación la que no ha hecho *la Sala de instancia en el auto impugnado en casación, de 20 de julio de 2023*, que confirmó otro anterior de 7 de junio del mismo año, denegatorio de la medida cautelar de suspensión. Se limitó la Sala a declarar que la parte solicitante de la medida cautelar *"[...] no realiza un mínimo esfuerzo probatorio de la realidad de su situación patrimonial, ni de los perjuicios irreparables que le ocasionaría no alcanzar la suspensión solicitada, más allá de las alegaciones al daño que le supondría el pago de las liquidaciones recurridas"*, añadiendo en el auto primeramente citado que *"[...] la entidad sigue sin realizar un mínimo esfuerzo probatorio sobre la concreta y particular incidencia del abono de lo adeudado en su esfera económica, como si la mera solicitud de suspensión y la formal invocación de causación de perjuicios por el importe de las liquidaciones reclamadas, así como la existencia de avales bancarios garantizando su pago en vía administrativa, determinara una suerte de suspensión automática, lo que hemos rechazado en anteriores ocasiones -por todos auto de fecha 13 de junio de 2023, dictado en la pieza*

de medidas cautelares dimanante del recurso número 771/23-".

En efecto, el Tribunal de instancia en forma alguna ponderó para su decisión sobre la medida cautelar de suspensión, un indicio tan relevante como el que se había concedido la suspensión automática de la deuda por estar garantizada en la forma legalmente prevista. Asimismo, tampoco ponderó que por la Administración no se había aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda garantizada pudiera llegar a comportar una vulneración de los intereses generales. Por último, tampoco se hizo razonamiento alguno en torno al elevado montante de la deuda tributaria - 38.876.475,07 euros- cuya ejecución sí podría afectar a la finalidad legítima del recurso, por lo que la suspensión resultaría procedente.

En definitiva, es la falta de ponderación por la Sala de instancia de los indicios referidos, lo que lleva a este Tribunal a la estimación del recurso de casación.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

Se clarifica la doctrina jurisprudencial aplicable referida a la suspensión cautelar en el ámbito tributario contenida en las *sentencias del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (recurso de casación nº 715/1999)*, por referencia a otra anterior del Pleno de 6 de octubre de 1998 (recurso de casación nº 6416/1997) en los siguientes términos.

1. Los Tribunales del orden contencioso-administrativo, en el ejercicio de su potestad cautelar para adoptar la decisión que corresponda conforme a los criterios establecidos en los *artículos 129 y ss. de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa* , han de valorar las medidas cautelares conforme a los requisitos del *artículo 130 LJCA* y a los principios generales que existen en el ordenamiento tributario -seguridad jurídica y buena administración, entre otros-, sin que ello implique que el órgano jurisdiccional quede vinculado al juicio valorativo de la Administración tributaria, y ello aunque las circunstancias no hayan variado desde que se hizo tal valoración.

2. No obstante, en la ponderación de los intereses en conflicto que está obligado hacer el órgano jurisdiccional, un indicio importante que habrá de ser necesariamente valorado es la suspensión *ex lege* acordada en la vía económico-administrativa al haberse aportado garantía suficiente, con extensión de efectos a la vía jurisdiccional, sin perjuicio de otros, como que la Administración no haya aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales.

3. Si el órgano jurisdiccional considera que no procede la suspensión de la deuda tributaria garantizada en vía administrativa, deberá reforzar la motivación para denegar la suspensión, razonando de modo suficiente por qué en el caso concreto la suspensión dispuesta por el legislador tributario cuando se garantiza la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contrario a la doctrina jurisprudencial establecida el auto impugnado en casación, motivo por el cual debe ser casado y anulado, con estimación

del recurso de reposición formulado en la pieza separada de medidas cautelares del recurso contencioso-administrativo nº 874/2023.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA*, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en representación de **NATURGY ENERGY GROUP, S.A.**, contra el *auto de 20 de julio de 2023 dictado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*, en la pieza separada de medidas cautelares del recurso contencioso-administrativo nº 874/2023, resolución que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso de reposición deducido contra el auto de 7 de junio de 2023, denegatorio de la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 22 de marzo de 2023, solicitada en la pieza separada de medidas cautelares nº 874/2023, y en su virtud, previa anulación del auto dictado, se acuerda acceder a la medida cautelar de suspensión instada por la representación procesal de la entidad NATURGY ENERGY GROUP, S.A., declarando suficiente a estos efectos la garantía presentada en la vía administrativa que obra en poder de la Administración tributaria.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.