

EL PANORAMA ACTUAL DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

ISABEL GARCÍA-OVIES SARANDESES
CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

SUMARIO: **I. La suspensión de la ejecución de los actos en materia tributaria como expresión de la tutela cautelar.** **II. La articulación de las vías para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado en materia tributaria.** **III. La incidencia de la Ley 11/2021 en el régimen de la suspensión.** 1. *El trámite de subsanación en la suspensión por el tribunal económico-administrativo con dispensa total o parcial de garantías o cuando se fundamente en el error de hecho.* 2. *La restricción de la suspensión cautelar.* 3. **La tutela de la tutela.** **IV. Suspensión de la ejecución del acto de derivación de la deuda del responsable.** 1. *¿Tutela de la deuda o del deudor?* 2. *La aplicación del artículo 212.3 a la suspensión de la deuda del responsable.*

Bibliografía.

RESUMEN: En este comentario trata de describirse el panorama de la suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria, abordado desde la perspectiva general de la tutela cautelar, que debe garantizar la adecuada proporcionalidad entre el privilegio de ejecutividad de los actos de la Administración y el derecho del obligado tributario a la revisión de los actos dictados en los procedimientos de aplicación de los tributos. Sin realizar un estudio sistemático y exhaustivo de la regulación de esta institución, se apuntan algunos de los problemas generados por las últimas reformas normativas realizadas con la justificación de la lucha contra el fraude y se estudian aquellos pronunciamientos jurisprudenciales que en este momento van abriendo camino en la interpretación de dichas normas.

PALABRAS CLAVE: Tutela cautelar, suspensión, ejecutividad, responsabilidad.

ABSTRACT: This commentary tries to describe the panorama of the suspension of the enforcement of acts in tax matters, approached from the general perspective of the precautionary protection, which must guarantee the adequate proportionality between the privilege of enforceability of the acts of the Administration and the taxpayer's right to review the acts dictated in the procedures of application of the taxes. Without carrying out a systematic and exhaustive study of the regulation of this institution, some of the problems generated

by the latest regulatory reforms carried out with the justification of the fight against fraud are pointed out and those jurisprudential pronouncements that at this moment are opening the way in the interpretation of such rules are studied.

KEY WORDS: Precautionary guardianship, suspension, enforceability, liability.

I. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA COMO EXPRESIÓN DE LA TUTELA CAUTELAR

La suspensión de la ejecución de los actos en materia tributaria debe abordarse, efectivamente, desde la perspectiva de la tutela cautelar. Frente al privilegio de ejecutoriedad de los actos de la Administración, que, como se ha puesto de manifiesto, se proyectó sobre la esfera tributaria con cierto avance respecto al resto de los procedimientos administrativos¹, aparece la necesidad poner límites a dicho privilegio en los casos en que la impugnación del acto a ejecutar y el eventual retraso en su revisión puedan poner en peligro la tutela administrativa y judicial. Como señaló, ya lejanamente, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 238/1992, de 17 de diciembre, “reconocida por ley la ejecutividad de los actos administrativos, no puede el mismo legislador eliminar de manera absoluta la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar la efectividad de la Sentencia estimatoria que pudiera dictarse en el proceso contencioso-administrativo; pues con ello, se vendría a privar a los justiciables de una garantía que, por equilibrar y ponderar la incidencia de aquellas prerrogativas, se configura como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva. Para que ésta se considere satisfecha -añade-, 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 (STC 66/1984, fundamento jurídico 3º). Ello, desde luego, sin perjuicio del margen de discrecionalidad del legislador para modular o condicionar la concesión de esa suspensión y del margen de apreciación del juzgador para conceder o negar, ponderadas las circunstancias del caso, la suspensión pedida (STC 66/1984, fundamento jurídico 3º)”.

Con estas afirmaciones, el Tribunal sentaba el marco en el que la suspensión de la ejecución de los actos administrativos debía adoptarse, siempre bajo la premisa de la ponderación de intereses. Dicha ponderación, de forma singular en el campo de aplicación de los tributos, se ha venido planteando como una contraposición entre el interés público, encarnado en este caso por el deber de contribuir al que sirve la exacción tributaria, tal como lo configura el artículo

¹ Vid. J.J. GARCÍA ROSS, *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016, págs.58 ss.

31 de la Constitución, y el interés del obligado tributario. Sin embargo, y como puso de manifiesto ya hace años el profesor NIETO, “[e]n el frecuente caso de conflicto entre intereses generales y particulares, si se parte de un interés público (es decir transcendente) rige sin restricciones el principio de prevalencia del interés público (...); cuando se considera, en cambio, que los intereses generales son inmanentes a los intereses particulares, la prevalencia no opera ya de forma automática, sino que será el resultado de una “ponderación” concreta de unos y otros, aunque sea fácil que la presencia o inserción de un interés particular dentro del interés general pueda hacer prevalecer en casos a aquel sobre éste”². Esta concepción del interés general debe, en nuestro caso, constituirse en fundamento de la tutela cautelar e inspirar la intervención de aquel al que corresponda su dispensa, en la vía administrativa y judicial, sin que la pretendida “especificidad” de lo tributario, invocada en los primeros años de la exégesis de nuestra Constitución³, deba predeterminar la interpretación del régimen previsto dentro del ordenamiento tributario.

El entendimiento de que la suspensión de la ejecución de los actos es una manifestación de la tutela cautelar también debe ayudarnos a subsumir su régimen y, en consecuencia, a situarlo, para una correcta aplicación, dentro de los procedimientos de revisión y a diferenciarla de aquellas causas de suspensión de los procedimientos que permiten interrumpir el cómputo del plazo para su terminación. Ejemplos de ambos nos encontramos tanto en la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas como en la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante LGT). Esta última induce, en ese sentido, a la confusión, al referirse a la *suspensión del procedimiento de apremio* en su artículo 165, incluido entre los que regulan el procedimiento de recaudación, cuando lo que pretende es referirse a la suspensión de la ejecución de aquel acto que dentro de ese procedimiento se impugna. Se trata de un precepto innecesario, a mi juicio, de contenido diverso y poco sistemático, con referencia a causas diversas de paralización temporal o definitiva del procedimiento ejecutivo⁴.

² “La Administración sirve con objetividad los intereses generales”, *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor García de Enterría*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1991, pág.2185.

A esta “ponderación”, en el ejercicio de la tutela cautelar en la jurisdicción contencioso-administrativa, se refería también CHINCHILLA MARÍN: “[C]uando el ciudadano, frente a un acto administrativo, solicita del juez su inmediata intervención para que proteja *ad cautelam* su derecho, impidiendo la eficacia de dicho acto, coloca al juez en la difícilísima tarea de ponderar los intereses en presencia, confrontando la irreversibilidad del daño que pueda causarse al interés privado con la del daño que puedan sufrir los intereses generales y equilibrar provisionalmente esos intereses encontrados”, *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, 1991, pág.29.

³ A ella se refería el profesor PAREJO ALFONSO en su artículo “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *Revista española de Derecho Administrativo* nº49, 1986, pág.37..

⁴ El apartado 1 de dicho precepto es expresivo de esta idea, al señalar que “El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y requisitos previstos en las disposiciones reguladoras

Los artículos 224 y 233 de la LGT regulan ya las vías para obtener la suspensión en caso, respectivamente, de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa. A diferencia del artículo 117 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo, que posibilita adoptar una decisión favorable a ella “previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el ocasionado al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido”, nuestra Ley establece varias vías para acceder a la suspensión y solo en algún caso tiene cabida esa ponderación que puede llevar a cabo el Tribunal económico-administrativo. La práctica demuestra que, incluso en ese caso, cuando se invoca el perjuicio de difícil o imposible reparación que causaría la ejecución del acto, no se sopesa tanto este como la dificultad de constituir garantía como presupuesto para obtener su dispensa.

II. LA ARTICULACIÓN DE LAS VÍAS PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO EN MATERIA TRIBUTARIA

A mi juicio, y frente a otras clasificaciones que se han hecho, con criterios sin duda acertados⁵, la ausencia de esa ponderación inherente al ejercicio de la tutela cautelar en los supuestos que se denominan como de suspensión automática, frente a los otros supuestos en los que se exige un pronunciamiento expreso tras ponderar el *periculum in mora*, es lo que permite diferenciar dos grandes categorías en el régimen jurídico de la suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria.

La norma tributaria estableció diferencias, ya desde la Ley General Tributaria de 1963, respecto a la administrativa, introduciendo la ahora llamada suspensión automática, en el entendimiento de que el objeto del acto suspendido, el cumplimiento de una obligación de carácter económico, impedía que su paralización llegase a producir cualquier perjuicio a la Administración si se garantizaba adecuadamente el importe de la deuda cuestionada en el recurso⁶.

de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria” (el subrayado es mío). Se incluyen a continuación referencias a presupuestos de la suspensión del acto impugnado, con previsión específica de alguno de los casos como el error material, aritmético o de hecho. También se contempla la paralización por la interposición de tercerías y otros supuestos en que el procedimiento no se suspende sino que se termina como consecuencia de la extinción de la deuda.

⁵ Vid., a título de ejemplo, J.J.GARCÍA ROSS, quien distingue modalidades de suspensión atendiendo a la condición de los actos, a la garantía exigida, al órgano competente para acordarla o a su alcance y efectos. *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, ob.cit., págs.346 ss.

⁶ Señalaba su artículo ciento treinta y seis que “El procedimiento de apremio no se suspenderá cualquiera que sea la impugnación formulada, si no se realiza el pago de la deuda tributaria, se garantiza con aval bancario suficiente o se consigna su importe conforme a lo establecido en el artículo sesenta y tres de esta Ley”.

De esta forma, el pago o la constitución de determinadas garantías, caracterizadas por su fácil realización, determinaban la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Al aval bancario previsto en la LGT de 1963, acompañaron en la redacción actual del precepto el certificado de seguro de caución y la fianza personal o solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia. La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, dio un paso importante en relación con estas garantías al recoger, en su artículo 12, la obligación de la Administración de reembolsar el coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de una deuda tributaria cuando esta fuese declarada improcedente.

La suspensión automática de la ejecución del acto, sin necesidad de ninguna ponderación de intereses, justifica, en primer lugar, la exigencia de garantizar tanto la deuda como las obligaciones accesorias que pudieran derivarse de una resolución desfavorable a la impugnación. La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante Ley 7/2012), amplió el importe de la garantía “a fin de que el importe de la misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de la ejecución de la garantía del crédito público”, según consta en la Exposición de Motivos.

Dicha vía se constituye por la Ley como única en el caso de impugnación de deudas tributarias a través del recurso de reposición, mientras que se trata de una opción para solicitar la suspensión en el supuesto de reclamaciones económico-administrativas frente a la posibilidad de aportar una garantía diferente o porque se invoquen perjuicios de difícil o imposible reparación. Este último caso sí requiere una ponderación de intereses, aunque, como hemos adelantado, la perspectiva adoptada en muchos casos por los Tribunales económico-administrativos no parece en muchos casos la más adecuada.

En el caso del recurso de reposición se ha cuestionado no tanto la limitación de garantías establecida para solicitar la suspensión sino el hecho de tener que prestarlas. La posibilidad de ofrecer otras garantías no parece, en efecto, adecuada para un recurso en el que los plazos de interposición y revisión son tan breves y, precisamente por ello, la alternativa, en su caso, sería la suspensión sin garantía, limitada al mes en que debe resolverse el recurso. Frente a esta posibilidad, se ha defendido también la propuesta de introducir el silencio positivo “cuando se produce una inactividad administrativa de más de un mes

Este argumento fue utilizado precisamente para defender el mantenimiento de la suspensión en vía jurisdiccional si se había constituido garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto en vía administrativa. Así se señalaba, entre otras, en la STS de 6 de octubre de 1998 (Rec. 6416/1997), en los siguientes términos: “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”.

para resolver la solicitud de suspensión”⁷. Se trata de una medida recogida ya en el artículo 117.3 de la Ley 39/2015, que es sumamente congruente con el fin de la tutela cautelar que se dispensa a través de la suspensión.

En cuanto a la suspensión en vía económico-administrativa, la norma establece tres posibilidades diferentes para acceder a ella. La primera de ellas, de carácter automático, como en el recurso de reposición, se concede por la aportación de alguna de las garantías que llamamos de fácil ejecución y que se recogen en el artículo 233.2. Si el interesado no pudiera aportar ninguna de las garantías enumeradas en dicho precepto, “se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática”, detallando “la naturaleza y características de las que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente” (art.40.2.a RGRVA). Será el órgano competente de recaudación el que, en estos casos, deberá acordar la suspensión previa valoración de la garantía por un perito.

Finalmente, y adoptando un presupuesto similar al contemplado en la norma administrativa, se recoge en el mismo artículo 233 la posibilidad de que el mismo Tribunal, en este caso, pueda ponderar los intereses en conflicto y permite “suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación”.

Desde mi punto de vista, resulta criticable, como he manifestado en alguna ocasión⁸, la ordenación normativa de los supuestos de suspensión. En primer lugar, la posibilidad de solicitar la paralización de la ejecución del acto ofreciendo unas garantías diferentes a las previstas para la suspensión automática no debería establecerse con carácter subsidiario, al estar condicionada al hecho de que “el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para adoptar la primera”, sino que debiera ser una opción voluntaria para el obligado tributario. La norma pretende facilitar la labor de la Administración en caso de que deba ejecutar la deuda tributaria suspendida mediante la realización de la garantía, pero supone una limitación para el recurrente con escasas posibilidades de acceder a otras garantías, como el aval o el certificado de seguro de caución, con costes elevados para su constitución.

Por otra parte, resulta curioso que, después de invocar los “perjuicios de difícil o imposible reparación” para justificar esta vía de acceso a la suspensión, vuelva a condicionarse a las garantías que puedan ser ofrecidas⁹.

⁷ La acertada propuesta se ha formulado por R. LITAGO LLEDÓ, como una suspensión tácita u *ope legis*. “La suspensión de la ejecutividad de los actos y actuaciones de naturaleza tributaria”, *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant lo Blanch, 2024, pág.524.

⁸ Vid. “La suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria: presupuestos y formas de obtención”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, J.ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A.COLLADO YURRITA y J.ZORNOZA PÉREZ (dir.), Aranzadi Thomson Reuters, 2010, Tomo II págs.663 ss.

⁹ Esta interpretación trae causa probablemente de la redacción del artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre el Procedimiento Económico Administrativo. En el apartado 2 dispone que

El artículo 233.4 de la LGT prevé que la Administración pueda modificar la suspensión concedida por esta vía “cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión”. También la regulación reglamentaria ha contribuido en buena medida a desnaturalizar este supuesto, que precisamente se solicita con dispensa, total o parcial, de garantías, y que, en consonancia con la norma administrativa, debiera presuponer una ponderación de intereses, como corresponde al ejercicio de la tutela cautelar¹⁰. De esta forma, se acaba convirtiendo en una suerte de aplazamiento y deja de cumplir la función que debería atribuirse. La ponderación que se exige al Tribunal es la de los futuros perjuicios que pueden derivar para el contribuyente frente al que supone para la Administración el retraso en el cobro de la deuda en caso de desestimación de la impugnación, y ello con independencia de que se disponga o no de otros bienes. Es su desafectación o su indisponibilidad lo que puede, en su caso, ocasionar dicho perjuicio al obligado tributario que solicita la suspensión y no debería constituir el canon de enjuiciamiento para la concesión de la suspensión la consideración de los bienes susceptibles de ser prestados como garantía sino de los perjuicios que eventualmente puedan derivarse de la constitución de dicha garantía.

Como se ha señalado, “[d]el mayor grado de exigencia para acreditar dichos perjuicios derivados de la ejecución a cargo del particular, o, por el contrario de la inversión de la carga de la prueba hacia la Administración para demostrar que la inejecución puede causar daños irreparables al interés público, va a depender en parte la mayor o menor flexibilización de la modalidad de suspensión sin garantías”¹¹. En cualquier caso, es evidente que ni las normas ni su interpretación otorgaron a esta vía para alcanzar la suspensión el sentido que debería haber tenido.

Por último, debemos hacer referencia a la doctrina contenida en la Sentencia STS 1421/2020, de 28 de mayo (rec.5751/2017), que ha generado expectativas, a mi juicio excesivas, respecto a una vía alternativa de obtener la suspensión de la deuda tributaria sin constitución de garantías, como sucede en el caso de las sanciones. La cuestión casacional, tal como la planteó el Auto

“Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior [garantías de fácil ejecución], el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”.

¹⁰ El art.47.1 del RGRVA también exige para la tramitación de una solicitud con dispensa total o parcial de garantías por el Tribunal económico-administrativo, que se solicite al órgano competente para la recaudación informe “sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías”.

¹¹ F.J.GARCÍA VERA, *La suspensión sin garantías en la esfera tributaria*, Colex, 2022, pág.163. A él me remito para el estudio en profundidad de esta modalidad de acceso a la suspensión.

de admisión, era la de “[d]eterminar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida”.

Debe reproducirse a continuación alguna de las consideraciones del Tribunal:

“[D]e la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, así como del régimen del silencio administrativo -lo que nos lleva a extender el elenco de preceptos interpretados a otros como los artículos 21 a 24 de la LPAC y sus concordantes; de los artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 LJCA; así como el principio de buena administración -que cursa más bien como una especie de metaprincipio jurídico inspirador de otros-, puede concluirse la siguiente interpretación:

1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

2) Además, no puede descartarse *a priori* la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva *per se* una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse”.

Indudablemente, este pronunciamiento supone un paso importante, con una utilización más de los principios que de la norma misma, en el camino de la “penalización”, siempre bienvenida, de la inactividad de la Administración e, indirectamente, incide sobre la suspensión de la ejecución de un acto. A mi juicio, sin embargo, sus argumentos, por lo que se refiere a esta última, que ni siquiera había sido solicitada, resultan un poco forzados¹².

¹² Para el profesor MARTÍN QUERALT, esta sentencia “va a tener efectos que pueden alterar las apacibles aguas en que tradicionalmente se venía bañando la Administración, especialmente si va acompañada de la precisa reforma legislativa que no deje lugar a dudas acerca del alcance de la doctrina del Supremo” (pag.9). Desde luego, es indudable que plantea una cuestión fundamental como son los efectos que puede llegar a tener la doctrina que la misma establece, “en el régimen aplicable a los actos administrativos cuya adecuación o no a Derecho está pendiente del pronunciamiento de un órgano administrativo al que le ha atribuido la resolución de recursos administrativos que obligatoriamente deben ser interpuestos como requisito previo a su impugnación en vía contenciosa” (pag.10), “Los actos reclamados en vía económico-administrativa no deben gozar del privilegio de ejecutividad”, *Carta Tributaria* nº69, 2020.

III. LA INCIDENCIA DE LA LEY 11/2021 EN EL RÉGIMEN DE LA SUSPENSIÓN

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, introduce, como señala su Preámbulo, una serie de cambios en las normas de materia tributaria cuyo denominación común es, efectivamente, el de evitar las prácticas de elusión fiscal y “asentar unos parámetros de justicia tributaria”. Por su parte, el Real Decreto 249/2023 introdujo algunas modificaciones en el RGRVA y otros reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria justificados por la reforma previa llevada a cabo por la Ley 11/2021.

Son muchas y diversas las modificaciones que en su texto se recogen y únicamente vamos a referirnos a algunas que afectan a la suspensión de la ejecución de actos. Pese a tratarse de modificaciones mínimas, se caracterizan, desde mi punto de vista, por introducir cambios destinados a solucionar algún problema muy concreto, abordados sin más perspectiva que la estrictamente recaudatoria. En muchos casos, además, suponen una reacción frente a alguna decisión judicial que no parece demasiado justificable.

1. El trámite de subsanación en la suspensión por el tribunal económico-administrativo con dispensa total o parcial de garantías o cuando se fundamente en el error de hecho

El art.46 RGRVA ha previsto la posibilidad de subsanación en su artículo 46.3. en estos términos: “Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2”. El segundo apartado añade: “Subsanados los defectos, o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho”.

La previsión respecto a la apertura del trámite de subsanación había suscitado ya la duda acerca de su naturaleza y de los presupuestos para su apertura, hasta el punto de que el Tribunal Supremo entendió que concurría la circunstancia de interés casacional objetivo en esta cuestión, que se formuló en los siguientes términos, y fue resuelta en su Sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec.496/2017):

“...la cuestión jurídica con interés casacional que ha justificado la admisión del recurso consiste en determinar si, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías por imposibilidad de aportarlas, con fundamento en que la ejecución

puede irrogar al interesado perjuicios de imposible o difícil reparación, y el órgano llamado a decidir considera que con la documentación aportada no se acredita la posible causación de perjuicios de la expresa índole, puede rechazar directamente la pretensión cautelar (como admite la sentencia impugnada) o, antes de hacerlo (según sostiene y pide la sociedad recurrente) debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación”.

Refiriéndose a la posibilidad de prescindir del trámite de subsanación, el Tribunal, en su FJ Cuarto, hace una consideración importante en cuanto a su naturaleza:

“El trámite de subsanación no tiene [...] por objeto suplir una falta de actividad probatoria que no se realizó en tiempo oportuno o de suplir por otros los documentos presentados, que no acreditan suficientemente, ni siquiera de forma indiciaria, que la ejecución es susceptible de causar al interesado daños de posible o difícil reparación”.

Añade:

“Basta la lectura del artículo 239.4 LGT para comprobar que una resolución de inadmisión no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma”.

Y, en consecuencia, rechaza, efectivamente, que, en algunos casos, como el que se planteaba en el resuelto por la sentencia, lo que proceda sea la subsanación para suplir la falta de actividad probatoria sino la admisión y la eventual desestimación. Así, procede a la interpretación del artículo 46 RGRVA, apartados 3 y 4, y los apartados Cuarto.4.2.3 y Cuarto.4.2.4. de la Resolución de 21 de diciembre de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT (RSEH), en el siguiente sentido:

“Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación presentada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo”¹³.

¹³ Recientemente, la STSJ de Islas Baleares, de 28 de enero de 2025 (rec.217/2022), en aplicación de tal doctrina, ha rechazado tal trámite pasando a estimar los eventuales perjuicios de la ejecución, que le conducen a desestimar la pretensión de suspensión sin prestación de garantía.

La propia sentencia se pronuncia respecto a los preceptos del RGRVA y de la RSEH, que prevén la posibilidad de inadmisión, sin subsanación, si no se aprecian indicios de perjuicios de imposible o difícil reparación. “[T]al forma de resolver -señala- no es ajustada a la razón de decidir. Las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión. No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud”.

La reforma de la Ley General Tributaria operada a través de la Ley 11/2021 introduce un apartado 6 en el artículo 233 de la Ley General Tributaria para dar cobertura legal a la previsión reglamentaria y se separa claramente, a mi juicio, de lo que había establecido el TS en su sentencia de 2017, que, fundamentándose en la diferente naturaleza de los respectivos actos de admisión y estimación, consideraba que la resolución de inadmisión no era el instrumento adecuado para pronunciarse sobre la solicitud de suspensión en estos casos.

2. La restricción de la suspensión cautelar

La modificación de la LGT y del RGRVA ha introducido también cambios, solo aparentemente menores, sobre los efectos de la solicitud de suspensión. Y, nuevamente, lo ha hecho, como en el caso que acabamos de ver, desconociendo la interpretación de nuestros Tribunales acerca de la tutela cautelar, en cuanto dimanante de la Constitución. Esto es, no se trata de una reforma respecto a un trámite concreto, sino que afecta, para ignorarla, a la filosofía que debe inspirar la regulación de la suspensión como instrumento al servicio de la tutela cautelar, según hemos defendido al comienzo.

Para examinar cuál es el alcance de la reforma, debe señalarse que en el caso de que la solicitud de suspensión se acompañe del documento en que se formalice una de las garantías tasadas, “[l]a ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe del acto” (art.233.1 LGT). En ese caso, “la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de solicitud y dicha circunstancia deberá notificarse al interesado” (art.43.3, segundo párrafo RGRVA).

En el supuesto de la suspensión solicitada con otras garantías, si la deuda se encuentra en período voluntario en el momento de presentarse la solicitud, con carácter general, goza de una suspensión cautelar. Sin embargo, la modificación introducida en el artículo 161.2 de la Ley General Tributaria trata, con expresión contenida en su Exposición de Motivos, de evitar “el uso inadecuado” de la misma y establece que la presentación de una solicitud de suspensión de una deuda que se encuentre en período voluntario no impedirá el inicio del periodo ejecutivo, “cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de [...] suspensión [...] en

periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo”.

Por otra parte, también se ha visto afectada la suspensión cautelar que se había previsto con carácter general en la LGT cuando esta se hubiese solicitado en período ejecutivo aportando otras garantías distintas de las exigidas para la suspensión automática o con dispensa total de garantías; la modificación se opera en este caso por la introducción de un apartado 9 en el art.233 de la LGT. Conforme a lo dispuesto en el mismo, si la deuda cuya suspensión se pretende se encontrara en período ejecutivo, la presentación de la solicitud “no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente”. En estos casos, se trata, según la Exposición de Motivos de la Ley, “de evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión”.

Afortunadamente, la prohibición de enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria sea firme, introducida por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del contribuyente, y recogida posteriormente en el artículo 172.3 de la LGT, opera aquí como una garantía del contribuyente en aquellos casos en que la tramitación de la concesión de la suspensión se alarga. Sin embargo, la posterior anulación, si procediese, de esas actuaciones de ejecución que puedan haberse efectuado con posterioridad a la presentación de la solicitud, no parece la mejor vía para solucionar los problemas que la lenta tramitación de la suspensión genera.

Como ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 (rec.4900/2011), “el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma. Y ese pronunciamiento -señala- no alcanza realidad jurídica en tanto no adquiera transcendencia exterior o, en otras palabras, no resulta eficaz hasta que no se notifique”.

Por su parte, la Sentencia del mismo Tribunal de 27 de febrero de 2018 (rec.170/2016) vuelve a pronunciarse sobre este extremo, proyectando, incluso, su doctrina sobre el recurso de reposición, para el que la norma no prevé más que la suspensión automática, en un supuesto en el que se había solicitado la suspensión, ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca inmobiliaria, y se procedió a la ejecución de la deuda, mediante notificación de providencia de apremio antes de notificarse la desestimación del recurso y el rechazo de la garantía ofrecida. Se planteaba como cuestión casacional “si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda

que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración emitir una providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de ejecución sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión”.

Añade que “no es admisible concentrar en una sola resolución la decisión final sobre el recurso y el -ya- innecesario pronunciamiento sobre una medida que sólo regiría, *prima facie*, durante la sustanciación de ese recurso. La técnica cautelar obliga a considerar que la petición correspondiente, así como su examen, decisión y, en su caso, archivo, han de desembocar en una decisión propia e independiente de la de fondo, único caso en que tendría sentido valorar separadamente la solicitud cautelar y facilitar su impugnación autónoma”.

Concluye: “lo razonado nos conduce a la necesaria conclusión de que tal doctrina jurisprudencial debe ser ratificada y mantenida, extendiendo sus declaraciones al ámbito del recurso de reposición, necesitado por tanto de notificación al interesado para que pueda quedar, en su caso, franqueada la posibilidad de iniciar el apremio. Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formula después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de ésta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor”. Frente a la STS de 2020 antes comentada, y aunque en ambos casos se cuestiona la falta de actividad de la Administración, el hecho de que aquí se hubiera instado la suspensión al interponer el recurso de reposición, refuerza, en mi opinión, y hace más congruente, más completa, la argumentación de la sentencia¹⁴. También obliga a cuestionarse, como antes comentaba, si en el recurso de reposición tiene sentido la suspensión. Indudablemente, la falta de ejecutividad en esos casos forzaría asimismo la resolución de la Administración sobre el fondo del recurso.

El legislador de 2021 ha seguido un camino opuesto a esta doctrina. Resulta paradójica, siendo la suspensión una manifestación de la tutela cautelar, la previsión de resarcir al obligado tributario anulando los efectos que el avance del procedimiento de apremio haya podido causarle.

3. La tutela de la tutela

Por último, tal como se contempla ya en el artículo 117.4 de la Ley 39/2015¹⁵, la Ley 11/2021 permite la adopción de medidas cautelares “[c]uan-

¹⁴ Señala el Tribunal: “Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos”.

¹⁵ Según dicho precepto, “[a]ll dictar el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado”.

do en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado” (artículo 81.6 LGT). El órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión podrá acordar su levantamiento.

La medida cautelar tendría aquí el efecto de operar como una garantía, elegida por la Administración, en aquellos casos en que el obligado tributario no opta por la suspensión automática con aportación de una garantía de las que llamamos de “fácil realización”. No obstante, y en la línea que apuntábamos cuando nos referíamos a la articulación de las vías para solicitar la suspensión de los actos en materia tributaria, pone en entredicho la efectividad de la tutela cautelar concebida como una ponderación de intereses.

Si, para algunos autores, la ejecutoriedad de los actos resulta un “privilegio superpuesto” en los casos en que exista una preceptiva vía administrativa previa a la jurisdiccional, podríamos pensar que la adopción de una medida cautelar durante la tramitación de la suspensión, como ahora se permite, reforza aún más esa posición de privilegio de la Administración¹⁶. El presupuesto que legitima la adopción de medidas cautelares en estos casos es el de que existan indicios racionales de que el cobro de la deuda, cuya ejecutividad se suspende, pueda verse frustrado o dificultado. Esos indicios debieran apreciarse para acceder a la suspensión y no dar lugar a una “cautelar frente a cautelar”, como se ha reflejado, con expresión acertada¹⁷. Por otra parte, la propia Ley General Tributaria había previsto, aunque no en estos términos, ese riesgo de dificultad o imposibilidad de cobro de la deuda suspendida con dispensa de garantías, que es cuando podría tener sentido adoptar una medida cautelar. Así, en esos casos, el artículo 133., segundo párrafo establece que “el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión”. Cancelar o retirar una medida cautelar, como la suspensión, tiene, desde mi punto de vista, mucho más sentido que adoptar otra superpuesta.

¹⁶ Aunque la expresión original es del *Curso de Derecho Administrativo* de los profesores E.GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R.FERNÁNDEZ, la idea se retoma por el profesor J.MARTÍN QUERALT en “Los actos reclamados en vía económico-administrativa no deben gozar del privilegio de ejecutividad”, ob.cit., pág.8.

¹⁷ G.ORÓN MORATAL, “De la suspensión de la ejecución como tutela cautelar, a la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro y a la inadmisión de solicitudes que demoren el pago”, Comentarios a la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Colex, 2023, pág.16.

IV. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO DE DERIVACIÓN DE LA DEUDA DEL RESPONSABLE

Mención aparte, aunque se haya visto afectada también por todas las reformas de la Ley General Tributaria, merece la suspensión de la ejecución de la deuda del responsable. En los últimos tiempos, la conflictividad en torno a la singularidad procedural de esta figura se ha incrementado considerablemente. De una parte, porque la propia Ley ha venido introduciendo nuevos supuestos de responsabilidad, de tal forma que es muy difícil que, en aquellos casos en que la deuda tributaria presente dificultades para su cobro, no se pueda derivar la acción de cobro a algún responsable. Además, la propia norma legal ha articulado todo tipo de garantía a través del procedimiento de la responsabilidad. Así ha ocurrido, por ejemplo, con la afección de bienes, la sucesión de empresa o las actuaciones realizadas sobre los bienes del deudor para dificultar o impedir el embargo. Este elenco de figuras convive con un procedimiento de derivación de la responsabilidad falto de estructura y claridad. Por referirnos a algunos de sus problemas, no resulta fácil interpretar si el responsable es o no un deudor principal; si se han previsto dos actos diferentes dentro del procedimiento o si, con dos nombres distintos, se hace referencia al mismo; cuándo se puede exigir la deuda al responsable; los momentos a tomar en cuenta para el cómputo de la prescripción, sin saber exactamente cuáles son los derechos que prescriben o sus hitos interruptivos; en fin, las posibilidades y el momento de impugnación de la deuda por el responsable, y todo ello sin que exista unanimidad en muchos casos respecto a la naturaleza de las deudas que se le deriva. A partir de ahí, las consecuencias son muchas y de enjundia. Ampliado el número de supuestos en la norma, la Administración ha superado de forma clara los contornos que se habían previsto para esta figura. La jurisprudencia, por su parte, ha ido tratando de resolver los interrogantes apuntados, de forma que el porcentaje de pronunciamientos sobre la responsabilidad, entre los destinados a la materia tributaria en los últimos años, es digno de atención.

En este contexto, resulta difícil abordar la suspensión de la ejecución de la deuda del responsable, puesto que un estudio en profundidad exigiría resolver antes muchas de las cuestiones que nos hemos planteado. Trataremos de abordar, al menos, los problemas más relevantes, en la medida en que pueden afectar al régimen de la suspensión, en el sentido en que la entendemos, no como paralización genérica del procedimiento de recaudación, sino como manifestación de la tutela cautelar y, por tanto, como mecanismo para impedir la ejecución de la deuda en tanto se resuelve la reclamación o recurso que cuestiona el acto impugnado.

1. ¿Tutela de la deuda o del deudor?

La primera cuestión que debemos plantearnos es la de si la suspensión de la ejecución de la deuda del responsable es autónoma o si, al tratarse de una

misma deuda, la suspensión de la ejecución frente al deudor principal debe aprovechar también al responsable. ¿La tutela que se dispensa a través de la suspensión es del deudor o de la deuda? En la medida en que se ha reconocido y ampliado sucesivamente el derecho de impugnación por parte del responsable, a este le alcanza también la posibilidad de suspender la ejecución de la deuda que se le ha derivado y cobra más importancia la concreción de las condiciones en que dicha suspensión puede solicitarse y acordarse.

En cuanto a la relación que, a efectos de suspensión, se establece entre el deudor principal y los responsables, nuestro Tribunal Supremo ha sentado una interesante doctrina a propósito de las garantías constituidas y su aprovechamiento por el responsable para solicitar la suspensión de la deuda derivada.

La doctrina jurisprudencial establecida por la Sentencia 1904/2020 del Alto Tribunal¹⁸, siguiendo a la del mismo Tribunal de 14 de marzo de 2017 (rec.572/2016), a la que se había remitido la sentencia de instancia, consideraba que “los procedimientos de cobro de la deuda al deudor principal y a los demás responsables al pago, tanto solidarios como subsidiarios, son independientes” y, en consecuencia, “las garantías presentadas no son trasladables a los otros obligados tributarios”, con fundamento previsto en lo previsto por el artículo 124 del RGR. Dicho artículo establece que “Las solicitudes de [...] suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes”. Ello le llevaba a concluir que “no procede una suspensión de la ejecución del acuerdo de derivación de responsabilidad sin prestar garantía con la mera alegación que el deudor sí prestó dicha garantía”.

El Tribunal, sin embargo, en la Sentencia de 25 de noviembre de 2022 (rec.1393/2021), confirmada posteriormente por la de 23 de diciembre de 2022 (rec.1398/2021), se cuestiona precisamente la doctrina establecida al amparo de dicho artículo. Entiende que tal precepto, el artículo 124 RGR, no es aplicable porque no se trata de una relación entre responsables solidarios sino entre el deudor principal y los responsables solidarios. Y considera que la deuda es una “por esencia”, sin que “la “única” deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a “todos” los obligados tributarios.

Establece su doctrina en los siguientes términos:

“Si el responsable es una persona que en virtud de la realización de un presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal, si existe dicha garantía aportada por el deudor principal pierde la función que la

¹⁸ La cuestión casacional que se había planteado nuestro Alto Tribunal consistía en dilucidar “si la garantía prestada por el sujeto pasivo, obligado tributario principal, es trasladable a los responsables solidarios, es decir si estos pueden obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación que el deudor principal prestó la correspondiente garantía hipotecaria para responder del pago de la deuda tributaria”.

ley le asigna al responsable, por lo que sin perjuicio de continuar el procedimiento, lo que no tiene amparo ni razón de ser es que la Administración exija al responsable para suspender la ejecución de la declaración de responsabilidad una garantía que resulta innecesariamente afflictiva y perjudicial, que de no prestarse podría llegar a aprehensión del patrimonio del responsable, lo cual aparte del principio de proporcionalidad, iría en contra de los propios fundamentos de la actuación menos gravosa que obliga a la administración en su actuar, al punto que podría identificarse rasgos sancionadores en dicha actuación.

El fundamento de la responsabilidad en el ámbito tributario se asienta sobre la recaudación de la deuda con respaldo constitucional, art.31 de la CE. Resultan, pues, legítimos y correctos desde el prisma constitucional y legal la autorización de mecanismos tendentes a la efectividad de la recaudación de la deuda tributaria nacida, entre estos mecanismos cabe reconocer la figura de la responsabilidad, si la seguridad del cobro de la deuda ya está garantizado, por quien es directamente obligado por la deuda, que debe responder en primer lugar de la deuda tributaria, pierde su fundamento dicha figura de la responsabilidad. En estas circunstancias pierde su utilidad y con ello su propio fundamento, pues si la deuda está garantizada, si su cobro es seguro por aquel sobre el que recae directa y principalmente el deber de contribuir, la relación de dependencia en cuanto a la garantía de la deuda desaparece.

A lo dicho nada se añade ni resta el que se reconozca el carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad, procedimiento que es de recaudación, porque esta autonomía cabe predicarla, aparte de sus secuencias formales, en relación con la recaudación de la deuda principal, si esta desaparece, por ejemplo mediante el pago, o como en este caso, se asegura mediante la garantía de su cobro, el propio procedimiento y sus consecuencias queda condicionado por unas circunstancias que inciden en su fundamento legal”.

Esta sentencia arroja luz, a mi modo de ver, sobre la relación entre el deudor principal y el responsable, más difícil de dilucidar en caso de que se trate de responsabilidad solidaria. La forma de resolver acerca de esa relación condiciona también la obtención de la suspensión en caso de que se recurra el acto de declaración de dicha responsabilidad. Viene a reconocer que, pese a tratarse de procedimientos autónomos, la garantía, a efectos de suspensión, lo es de la deuda y no del deudor. El responsable pierde su razón de ser si la deuda se encuentra garantizada porque es precisamente esa deuda la que se le está exigiendo. Pero entiendo que, más allá de pronunciarse categóricamente sobre la accesoriiedad o independencia del responsable frente al deudor principal, cabe hacer una cierta matización condicionada por la finalidad de la propia institución de la responsabilidad. La deuda del responsable no es una deuda propia sino del deudor principal, que, a través de la realización del hecho imponible, ha dado lugar al nacimiento de una obligación tributaria. La relación de accesoriiedad entre ambos se vincula precisamente al hecho de que el responsable asume una deuda ajena y pierde su razón de ser si esta se paga o se garantiza por el deudor principal. Coincidimos, en consecuencia, con la conclusión a

la que llega la sentencia mencionada, en el sentido de que no corresponde al responsable garantizar de nuevo la deuda tributaria cuando pretende instar la suspensión puesto que ya se encuentra garantizada. Cuestión diferente es la relación entre los procedimientos que se siguen contra uno y otro. Estos sí son independientes y así deben serlo también los respectivos actos de liquidación de la deuda y posterior exigencia de esta que se dirigen contra uno y otro deudor, el principal y el responsable, y sobre ello volveremos de nuevo.

Debe llamarse la atención sobre el hecho de que la propia sentencia, tras establecer esta doctrina, es consciente de la modificación introducida en la Ley General Tributaria el año anterior y las posibles consecuencias que puede tener en este aspecto que resuelve¹⁹. Se trata de la reforma que afecta al artículo 175.1.a de la LGT, que establece el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. Dicha reforma introduce la referencia al “período voluntario de pago **original** de la deuda que se deriva” y permite que, si la responsabilidad hubiese sido declarada y notificada al responsable con anterioridad a dicho vencimiento, se le pueda requerir al mismo una vez transcurrido dicho período²⁰. Aunque la reforma sea aparentemente mínima, su propósito se pone de manifiesto en el Preámbulo de la Ley. Se señala en este que “[c]on el objeto de clarificar la normativa vigente, se especifica, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor o la deudora principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el o la responsable”. Se llega, de esta forma, a la injustificada posibilidad de que, suspendida la ejecución del acto a través de cual se le exige la deuda al deudor principal, esta podría requerirse al responsable solidario antes que al deudor cuando este ha obtenido la suspensión del acto de exigencia de la deuda²¹.

¹⁹ Lo hace con la siguiente precisión inserta en el texto: “-no entraron en la reforma por Ley 11/2021, que en su día podrá ser objeto de atención-”.

²⁰ Art.175. «1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago **original** de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago **original** de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.»

²¹ Admitida la finalidad de la modificación por el Preámbulo de la Ley que la introdujo, coincidimos en que “la promulgación de normas de aplicación general para corregir situaciones abusivas que solo se plantean en el caso particular no parece aconsejable en términos de eficiencia, entendida al modo paretiano, y de justicia, como ideal al que debería tender todo ordenamiento jurídico, en cuanto generan distorsiones para las que el principio de proporcionalidad no siempre ofrece solución”, G.MARÍN BENÍTEZ, “La responsabilidad tributaria”, *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de publicación*, (J.ALMUDÍ CID, D.MARÍN-BARNUEVO FABO y M.A.MAR TINEZ LAGO dir.), Tirant lo Blanch, 2024, pág.205.

Volviendo a la incidencia de la reforma del artículo 175 sobre la garantía constituida por el deudor principal y su aprovechamiento para la suspensión de la deuda del responsable en caso de que este la impugne, que era la cuestión que había dejado abierta el Tribunal Supremo, creo que no debiera tener una respuesta muy diferente a la que se dio entonces, aunque ello requiera forzar la letra de la Ley. La mencionada reforma vuelve a reposar sobre una concepción equivocada, que fundamentó durante un tiempo los pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal y que, con acierto, fue corregida y utilizada en los fallos que comentamos. La relación entre el deudor principal y el responsable solidario no puede identificarse con una solidaridad entre deudores²². La Memoria de 2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente ya puso de manifiesto “la alteración de la naturaleza jurídica de los responsables solidarios” que se producía como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021, refiriéndose, en concreto, a la que estamos comentando, que “aproxima la figura del responsable solidario a la de los deudores solidarios, a la vez que plantea problemas de aplicación práctica”, facilitando los ingresos duplicados e incrementando las acciones de regreso entre el responsable y el deudor principal. Debemos invocar de nuevo el razonamiento antes expuesto. Con independencia de que el procedimiento seguido contra el responsable pueda ser independiente del seguido contra el deudor principal²³, no puede perderse de vista el propio fundamento de la responsabilidad y la accesoria que la deuda del responsable tiene respecto a la del deudor principal²⁴. Esta accesoria, de forma similar a lo que ocurre con los pagos a cuenta, impide llevar a sus últimas consecuencias la autonomía entre ambos deudores. Y, desde luego, resulta difícil admitir que, como pretende la modificación de la Ley, pueda la Administración dirigirse al responsable para exigirle una deuda respecto a la

²² En el mismo sentido ESEVERRI MARTÍNEZ comentaba que esta reforma “aleja al responsable de su natural posición de deudor tributario en segundo plano (garante del crédito tributario) para acercarlo a la ocupada por los deudores en régimen de solidaridad, de suerte que el órgano de recaudación pueda dirigirse a ellos de forma simultánea al deudor principal”, “De nuevo sobre los responsables solidarios”, Blog Taxlandia 29 diciembre 2022, pág.4.

²³ E.BRAZ DE AMORIM se refiere con claridad a esta independencia de procedimientos que ha querido establecer nuestra Ley General Tributaria y, así, en su opinión, la regulación del artículo 41, junto con lo establecido en los artículos 174, 175 y 176 de la Ley General Tributaria, “supone la consolidación del régimen jurídico de la responsabilidad, en su vertiente procedural, que tiene como principal característica el establecimiento de un procedimiento autónomo en relación con el deudor principal para exigir, en el más amplio sentido, la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria”, *La responsabilidad tributaria: un estudio específico de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas*, (ed. Reus, 2025, en prensa), pág.199. Vid. expuesto su planteamiento en las páginas siguientes, fundamentado, no solo en el texto legal, sino también en la más reciente interpretación administrativa y jurisprudencial.

²⁴ Ibídem, pág.200.

que se ha paralizado el procedimiento de recaudación por haberse instado la suspensión por el deudor principal²⁵.

²⁵ Es cierto, sin embargo, que, cada vez más, se pone de manifiesto la necesidad de regular debidamente el procedimiento de recaudación frente a los responsables. Ello es consecuencia, de una parte, de la ampliación de los supuestos de responsabilidad y de la, cada vez más normal, presencia de un responsable en el procedimiento de recaudación. Ya nos hemos referido a ello y también al hecho de que la norma ha querido utilizar el procedimiento de recaudación frente a responsables para ejecutar determinadas garantías como la afección de bienes o la sucesión de empresas, por ejemplo. La pretendida utilización de este procedimiento ha puesto de manifiesto la escasa y deficiente regulación del mismo. Así, coincidimos con C.RUIZ HIDALGO en que la Ley General Tributaria de 2003, frente a la anterior de 1963, “diferenció entre la acción de declaración de responsabilidad respecto de aquella que exige el pago al responsable”, “La modificación del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria por la Ley de Medidas de Prevención y Luchas contra el Fraude Fiscal”, *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, 2021, pág.325. Pero, más allá de esa diferencia que pretendió establecer al señalar en qué momento puede llevarse a cabo la declaración de responsabilidad, no llegó a atribuir efectos diferentes a uno y otro acto, y, en suma, se trata de una distinción carente de relevancia desde el punto de vista jurídico. Recientemente, la doctrina ha evidenciado la necesidad práctica de distinguir ambos actos a efectos de la prescripción, que, a su entender, y precisamente por la independencia entre procedimientos, debe operar de diferente forma en relación con cada uno de los derechos que, en el ejercicio de sus potestades, la Administración tiene en dichos procedimientos, frente al deudor principal y frente al responsable. El cómputo del plazo debe ser diferente en cada uno de los casos y también las causas de interrupción deben referirse de forma singularizada a cada uno de estos deudores, sin permitir que la interrupción del procedimiento frente al deudor se aplique también para interrumpir el procedimiento frente al responsable, distorsionando, de esa forma, el sentido de este instituto de extinción de la deuda.

La modificación de la LGT que impide tener en cuenta las vicisitudes del deudor principal, como la suspensión, en el procedimiento de recaudación frente al responsable, se ha utilizado como argumento para, con el mismo fundamento, no considerar aplicables las causas de interrupción de la prescripción del deudor principal. Así, el profesor ESEVERRI entiende que “si tales contingencias -el aplazamiento o la suspensión- no tienen ninguna consecuencia en la instrucción del procedimiento seguido ante el responsable solidario, debe concluirse también que ningún efecto jurídico han de producir en su posición deudora, por lo que no pueden ser consideradas como actuaciones del deudor principal susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del ejercicio de la acción derivativa de responsabilidad solidaria”, “De nuevo sobre los responsables solidarios”, ob.cit., pág.5. Señala, siguiendo en este punto el razonamiento del TS en su sentencia de 22 de septiembre de 2022 (rec.7602/1997) que, al no regularse un *dies ad quem* para la determinación de la responsabilidad solidaria, puede ocurrir que “el plazo de prescripción se vea interrumpido por actos a actuaciones dirigidos por o frente al obligado principal de los que el responsable tributario no tiene conocimiento”. Coincido en que carece de sentido que la suspensión del deudor principal no aproveche al responsable por los motivos expuestos pero, sobre todo, y como ha puesto de manifiesto el TS con toda lógica, entre otras, en las sentencias que él mismo invoca, “cuando el art.68.8 LGT, y su antecesor el art. 68.7, de misma expresión, afirman que “[...] interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”, tal mandato solo puede rectamente dirigirse frente a los ya declarados responsables, momento en que adquieren la condición de obligados tributarios -art.35.5 LGT, de suerte que de no aceptarse tal premisa, jugaría aquí, como en la tesis administrativa, una extensión del concepto a quien todavía no ostenta tal carácter, y no precisamente para interrumpir la prescripción, sino para establecer el *dies a quo* del cómputo de los cuatro años”. Y ello le lleva a “interpretar, por tanto, el art.68 sobre la base de que hay una correlación, a tenor de este artículo, entre la facultad para declarar la derivación

2. La aplicación del artículo 212.3 a la suspensión de la deuda del responsable

La segunda cuestión que cabe plantearse en relación con la suspensión instada por el responsable tiene que ver con la naturaleza de la deuda de este a efectos de la aplicación de la suspensión automática en los términos previstos en el artículo 212 de la Ley General Tributaria. Señala este, en su apartado tercero:

“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”.

de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable , porque los hechos interruptivos, según la ley, son distintos en uno y otro caso, homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida” (STS 3309/2023, de 18 de julio, rec.999/2022).

Parece evidente, pues, que se hace necesario diferenciar claramente en la norma los respectivos actos de declaración de responsabilidad y de exigencia del pago a los mismos, para regular los efectos de cada uno de dichos actos. Sin adentrarnos más en este problema, debemos señalar que el *Anteproyecto de ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y de recaudación, y otras normas tributarias*, sometido a trámite de información pública el 19 de septiembre de 2024, se propone en este sentido una reforma que no parece que vaya a dar solución al mismo, puesto que se limita a establecer la diferencia en relación con la prescripción de la deuda y no en sede procedimental. Coincidimos en que “[l]o que se pretende realizar con la modificación de este apartado 5 es replicar los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción que ya constan en el apartado 2 del artículo 66 LGT, en relación con las facultades de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, pero en relación a la declaración de responsabilidad, que es un supuesto de naturaleza diferente, declarativa, respecto del que el traslado no puede hacerse de forma mimética”, *Observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en el trámite de información pública al Anteproyecto de ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y de recaudación, y otras normas tributarias*.

Vid. in extenso sobre el tema, E.BRAZ DE AMORIM, *La responsabilidad tributaria: un estudio específico de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas* (tesis doctoral), ob.cit., págs.198 ss.

La modificación operada en este artículo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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, incorporó al precepto los dos últimos párrafos para limitar el alcance de esa suspensión automática sin garantía en caso de derivación de la responsabilidad. Según su Exposición de Motivos, se pretendía, de una parte, “aclurar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor”. Planteándolo casi en términos de compensación, se modificó también la norma “para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad” así como de la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

En principio, y con carácter general, el responsable se beneficia también de la suspensión automática de las sanciones, tanto en el caso de que la sanción haya sido recurrida por el deudor principal como en el de que haya sido recurrida por el propio responsable. No sería así, sin embargo, en el caso de que se recurra la deuda derivada al responsable.

Con expresión poco precisa, en el último párrafo del artículo se excluyen también de esa suspensión automática prevista en el artículo 212 de la Ley General Tributaria “las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”. Como sabemos, en este artículo se establece la responsabilidad para aquellos que dificulten con su conducta las actuaciones de embargo por parte de la Administración tributaria, dicho sea con carácter muy genérico. Sin que podamos analizarlo en este momento de forma exhaustiva, nos encontramos ante un supuesto cuya naturaleza ha sido muy cuestionada. Pero es indudable que aun los autores que defienden la configuración de la responsabilidad como una garantía del crédito tributario admiten que “la finalidad del instituto puede distorsionarse cuando algunas conductas antijurídicas se integran en el presupuesto de hecho”. Y, aunque ello no desvirtúe dicha función de garantía y rechacen la finalidad sancionadora de esta figura, admiten que el responsable puede ser, a su vez, un infractor e incluso tratan de subsumir dicha conducta en un tipo infractor²⁶.

El problema, pues, es que la propia deuda derivada, excluida, como acabamos de señalar, de la suspensión automática prevista para las sanciones, es consecuencia de una conducta antijurídica, lo que obliga a plantearse la justificación de esta exclusión.

Coincido plenamente en que “el régimen de recaudación y, en particular, de suspensión de la ejecución de un acto administrativo debe venir determina-

²⁶ Vid. C.RUIZ HIDALGO, *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2009, págs.165 ss.

do en función de la naturaleza de éste y no al revés. Es decir, la norma procedimental no puede determinar el carácter de la norma material, sino que aquélla debe establecerse en función de ésta”²⁷.

Sin embargo, parece evidente que no es posible desconocer el precepto introducido por la Ley 7/2012, que es claro en su contenido y que, con la utilización de un término amplio como el de “responsabilidades por el pago de deudas”, no permite cuestionarse los conceptos que se derivan pues a todos se les niega la aplicación del 212.3.a). Tampoco se puede admitir que el desarrollo reglamentario permita llegar a otras conclusiones²⁸.

La STS de 8 de abril de 2021 (rec.3172/2019) se planteó justamente la interpretación de la excepción que el artículo 212.3 contempla en los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 a efectos de la suspensión automática de “las responsabilidades por el pago de deudas”. Tomaba como punto de partida la sentencia del mismo Tribunal de 25 de marzo de 2021 (rec.3172/2019), que se había pronunciado sobre la naturaleza y fines del artículo 42.2.a) de la LGT²⁹, pero, tratando de respetar lo dispuesto literalmente en ese precepto,

²⁷ M.L.CARRASQUER CLARI, “Notas sobre la suspensión de los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria solidaria ex art. 42.1 a): la interpretación del art. 212.3 de la LGT”, *Carta Tributaria* N°69, 2020, pág.14. Vid. la jurisprudencia recogida en torno a este precepto.

²⁸ Con gran claridad se pronuncia la STS de 15 de marzo de 2022 (rec.3723/2020):

“Resulta evidente, de la simple lectura de los textos legales dispuestos, que el régimen general se excepciona en los supuestos de declaración de responsabilidad con fundamento en el art. 42.2 de la LGT. Resulta evidente, también, que nada se innova en el Reglamento ajeno a los términos de la ley, no hay extralimitación reglamentaria, simple y llanamente, como advierte el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, se procura una simple adaptación reglamentaria a las disposiciones legales vistas”.

²⁹ Se planteaba en aquel caso “si [cabía] exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a)LGT -antes art. 131.5.a)LGT 1963- a un menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute lo sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes, lo que constituye el hecho determinante, en la ley, de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que daría lugar a la ocultación o transmisión -aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien- se ha celebrado por medio de su representante legal, por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio”.

Sin reproducir otras interesantes consideraciones jurídicas recogidas en la sentencia, reproducimos dos de ellas, que confirman la naturaleza del precepto que ahora comentamos: “[e]l tipo descriptivo del artículo 38 de la antigua LGT de 1963 culminaba la enunciación del presupuesto de la responsabilidad solidaria añadiendo, como sujetos, además de a quienes sean causantes, a quienes -también dolosamente- “colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación”. Y la norma creada en 1995 que cursa como precedente del actual artículo 42.2.a), del mismo modo, y quizás con mayor claridad, configuraba la responsabilidad en el campo recaudatorio de igual modo, de suerte que tal responsabilidad no era puramente objetiva, atenta sólo al vaciamiento patrimonial, logrado o intentado, sino exigente de un obrar malicioso con la finalidad de defraudar a la Hacienda, algo que los menores no pueden hacer -y, si lo hacen, por lo que no se les puede imputar ni sancionar-.

Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25CE), las garantías penales de legalidad, tipicidad y

impidió la exigencia de la deuda al responsable en tanto se mantuviese la suspensión cautelar adoptada en relación con el deudor principal. El razonamiento utilizado por dicha sentencia resulta interesante pero, tras la modificación de la Ley 11/2021 y la limitación que se establece para extender al responsable las vicisitudes que afectan a la deuda del deudor principal, como el aplazamiento o la suspensión, parece demasiado forzado.

Parte, efectivamente, de que nos encontramos ante la derivación de una sanción y tiene en cuenta, en consecuencia, el artículo 212.3, con la salvedad que recoge el último párrafo. Sin embargo, acogiéndose a la diferencia que la Ley General Tributaria parece establecer entre la declaración y la exigencia de la responsabilidad, invoca, en primer lugar, el artículo 175.1.) de la LGT que señala que “Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período”. Concluye que este precepto “expresamente permite que se pueda derivar la responsabilidad solidaria antes del vencimiento de pago de la deuda que se deriva”. Y, añade que, ante “la alegación de ser nulo el acuerdo de derivación de responsabilidad por encontrarse suspendida cautelarmente las actuaciones de la Administración Tributaria para con el deudor principal [...]” debe señalarse que de conformidad con los artículos 41,174 y 175 de la Ley General Tributaria 58/2003, es posible aun en estos supuestos, proceder a declarar la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2, si bien dada la suspensión cautelar adoptada en relación con el deudor principal, la exigencia de la responsabilidad ahora enjuiciada queda suspendida en tanto no sea levantada la citada suspensión cautelar...” (el subrayado es nuestro).

De forma un poco forzada, es innegable, se interpreta así la cuestión sometida al recurso de casación, dando solución a los dos interrogantes que nos planteamos en relación con la suspensión del responsable. En primer lugar, la suspensión lo es de la deuda y no debiera ejecutarse esta si se ha paralizado su realización a instancias del deudor principal en caso de recurso, sin perjuicio de lo que dispone la Ley 11/2021. Por otra parte, distinguiendo entre la declaración y la exigencia de la deuda, respeta aparentemente el tenor literal del artículo 212.3, último párrafo, de la Ley General Tributaria, impidiendo, sin embargo, la exigencia de la deuda al responsable si esta se encontraba suspendida.

Respecto a supuestos diferentes de responsabilidad, no excluidos expresamente de la aplicación del 212.3.a), y respecto a los cuales se ha ido confirmado progresivamente su naturaleza sancionadora, está claro que la aplicación de la suspensión automática sin constitución de garantía deberá resultar consecuencia obligada³⁰.

culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena -extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquélla-“.

³⁰ Como señala la STS en la sentencia ya citada de 15 de marzo de 2022 (rec.3723/2020), “con respecto a determinados supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria previstos en la

BIBLIOGRAFÍA

- BRAZ DE AMORIM, E., *La responsabilidad tributaria: un estudio específico de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas* (tesis doctoral), 2024.
- CARRASQUER CLARI, M.L., “Notas sobre la suspensión de los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria solidaria ex art. 42.1 a): la interpretación del art. 212.3 de la LGT”, *Carta Tributaria* N°69, 2020.
- CHINCHILLA MARÍN, C., “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *Revista española de Derecho Administrativo* nº49, 1986.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “De nuevo sobre los responsables solidarios”, Blog Taxlandia 29 diciembre 2022.
- GARCÍA ROSS, J.J., *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Aranzadi, 2016.
- GARCÍA VERA, F.J., *La suspensión sin garantías en la esfera tributaria*, Colex, 2022.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., “La suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria: presupuestos y formas de obtención”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, J.ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A.COLLADO YURRITA y J.ZORNOZA PÉREZ (dir.), Aranzadi Thomson Reuters, 2010.
- LITAGO LLEDÓ, R., “La suspensión de la ejecutividad de los actos y actuaciones de naturaleza tributaria”, *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant lo Blanch, 2024.
- MARÍN BENÍTEZ, G., “La responsabilidad tributaria”, *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de publicación*, (J.ALMUDÍ CID, D.MARÍN-BARNUEVO FABO y M.A.MARTÍNEZ LAGO dir.), Tirant lo Blanch, 2024.
- MARTÍN QUERALT, J., “Los actos reclamados en vía económico-administrativa no deben gozar del privilegio de ejecutividad”, *Carta Tributaria* n°69, 2020.
- NIETO, A., *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor García de Enterría*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1991.

LGT -los de los arts. 42.1 a) y 2 a), b) y c), 43.1 a) y el del mismo artículo, pero en el inciso final de su letra c), pese a esta residenciados proceduralmente en la “recaudación” (Título III, Capítulo V, Sección 3^a, Subsección 1^a) y no en el procedimiento sancionador, *la misma LGT en su art. 182 considera tales responsabilidades como sancionadoras, lo cual coincide con la opinión jurisprudencial y doctrinal mayoritaria* (vid. STC 85/2006 , FJ 3), porque la persona responsable bien cometió la infracción tributaria, bien participó en la cometida por otros, suponiendo tales declaraciones de responsabilidad tanto como la imposición de una sanción. Ello conlleva, en estos supuestos de responsabilidad tributaria, que resulten exigibles las garantías fundamentales de derecho sancionador”.

- ORÓN MORATAL, G., “De la suspensión de la ejecución como tutela cautelar, a la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro y a la inadmisión de solicitudes que demoren el pago”, *Comentarios a la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Colex, 2023
- PAREJO ALFONSO en su artículo “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *Revista española de Derecho Administrativo* nº49, 1986.
- RUIZ HIDALGO, C., *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2009.
- “La modificación del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria por la Ley de Medidas de Prevención y Luchas contra el Fraude Fiscal”, *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, 2021.