

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia 1610/2025 de 10 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6651/2023****SUMARIO:**

**Procedimiento contencioso-administrativo. Requisitos. Suspensión de la deuda tributaria. Ponderación de los intereses en conflicto.** *El órgano jurisdiccional deberá reforzar la motivación para denegar la suspensión.* La única valoración que se hace por la Administración tributaria es la de la suficiencia del aval y en ningún caso se hace valoración de los intereses en conflicto. Haya existido o no variación de las circunstancias que determinaron la suspensión, porque, aunque no hubiera existido tal variación, es el órgano jurisdiccional el que debe revisar la valoración de dichas circunstancias que hizo la Administración tributaria. El Tribunal se remite a su doctrina de la STS de 20 de octubre de 2025, recurso de casación n.º 6341/2023, en el que se introduce un matiz en la jurisprudencia precedente sobre la suspensión de los actos tributarios que contienen una deuda tributaria, por parte de los Tribunales de instancia, mientras se tramita el correspondiente proceso judicial con miras a satisfacer en mayor medida la seguridad jurídica. En dicha sentencia se afirmó que 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 art. 233.1 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. La doctrina que se fijó por dicha sentencia debe reiterarse ahora: 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 arts.129 y ss. LJCA, han de valorar las medidas cautelares conforme a los requisitos del art. 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. 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. 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 garantice la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA**

Síguenos en...



**Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.610/2025**

Fecha de sentencia: 10/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6651/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6651/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1610/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 10 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6651/2023 interpuesto por la entidad Comercializadora Regulada Gas Power S.A., representado el procurador Don Francisco Javier Segura Zariquiey, contra el auto dictado el 7 de junio de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, Sección Quinta, en el procedimiento de medidas cautelares 880/2023, sobre el Impuesto del Valor añadido (IVA).

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, que comparece representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye el auto denegatorio de la medida cautelar solicitada de fecha 7 de junio de 2023, confirmado en reposición por el auto de 7 de julio de 2023, dictado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional,

Síguenos en...



Sección Quinta, en la pieza separada de medidas cautelares, del Procedimiento ordinario núm. 880/2023 interpuesto contra resolución, de fecha 22 de marzo de 2023 del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria de reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de diversos períodos.

**SEGUNDO.-** *Hechos relevantes.*

Con fecha 6 de abril de 2021, fueron notificadas, a la entidad COMERCIALIZADORA REGULADA GAS & POWER S.A., (CRGP, en adelante), las resoluciones con liquidación provisional resultantes de procedimientos de comprobación limitada seguidos por los periodos febrero, marzo, junio y septiembre de 2020, respectivamente.

Por su parte, el 23 de julio de 2021, fueron notificadas resoluciones con liquidación provisional resultantes de procedimiento de comprobación limitada seguido por el IVA de los periodos de enero y marzo de 2021.

Los antecedentes de los procedimientos referidos derivan de la presentación por CRGP, 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.

La Dependencia, una vez examinadas las comunicaciones, inició los respectivos procedimientos de comprobación limitada en los que se inadmitieron las minoraciones de bases y cuotas del IVA devengado realizadas sin haber observado el cumplimiento de los requisitos fijados en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA y en el artículo 24 de su Reglamento.

No conforme con las resoluciones anteriores, la entidad interpuso, el 28 de abril y el 28 de julio de 2021, cuatro y dos reclamaciones económico-administrativas, contra las liquidaciones referidas a los periodos de febrero, marzo, junio y septiembre de 2020, por un lado y enero y marzo de 2021, por otro, que fueron tramitadas con los números de referencia 00-003196-2021, 00-03198-2021, 00-03209-2021. 00-03210-2021, 00-05914-2021 y 00-05915-2021, respectivamente.

Mediante RTEAC de 22 de marzo de 2023, se desestimaron tales reclamaciones económico-administrativas (resueltas de manera acumulada)

Con fecha 27 de abril de 2023, CRGP interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de marzo de 2023, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas (y resueltas de manera acumulada) 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 (en adelante, "IVA") de los periodos 02 (febrero), 03 (marzo), 06 (junio) y 09 (septiembre), del ejercicio 2020, y de los periodos 01 (enero) y 03 (marzo) del ejercicio 2021, de los que resultó un importe total a ingresar de 3.484.355,50 euros.

Adicionalmente, en la interposición del recurso contencioso-administrativo, la Sociedad solicitó el mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la deuda antedicha, que había sido aceptada en la vía económico-administrativa, también en la jurisdicción contencioso-administrativa.

A estos efectos, se acreditó ante el Tribunal de instancia la suficiencia de la garantía presentada por CRGP en la vía económico-administrativa anterior, que consistía en seis avales bancarios que obraban en poder de la Administración tributaria, cuyo importe cubría las seis deudas tributarias asociadas a los acuerdos de liquidación recurridos y que extendían, todos ellos y de manera expresa, sus efectos también a la vía contencioso-administrativa.

Sin embargo, a pesar de lo anterior, con fecha 7 de junio de 2023, por el que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de dictó auto acordando no haber

lugar a la medida cautelar instada, en tanto que consideró no se había efectuado por parte de CRGP un esfuerzo probatorio suficiente que acreditase el perjuicio económico que la eventual denegación de la suspensión de la deuda instada le podía causar.

Frente al citado Auto se interpuso recurso de reposición ante la precitada Sala de la Audiencia Nacional, que dictó, con fecha 7 de julio de 2023, nuevo Auto desestimatorio, en este caso del recurso de reposición interpuesto por CRGP.

#### **TERCERO.-** El auto de instancia.

Razona el auto de instancia, en el FJ tercero: *«Sin embargo, la aplicación de los criterios jurisprudenciales reseñados al supuesto de autos a la luz de las alegaciones de la entidad demandante conduce a que, al margen de la justificación o no de la constitución de garantía suficiente para ello, deba denegarse la medida cautelar solicitada, al no haberse realizado por la solicitante de la medida esfuerzo probatorio alguno de la realidad de su situación patrimonial ni de los perjuicios irreparables que le ocasionaría no alcanzar la suspensión solicitada, limitándose a argumentar sobre constitución de garantía en sede administrativa, pero sin justificar el daño económico o de otro tipo que le supondría el pago inmediato de la deuda recurrida.*

*Por tanto, no es posible valorar la incidencia del pago de las deudas reclamadas en la actividad o en la viabilidad de la entidad, desconociéndose todos los datos relativos a las circunstancias concurrentes en dicha empresa y en su actividad, es decir, sin haberse acreditado, siquiera mínimamente, la concurrencia en el caso del presupuesto básico al que se sujeta legalmente la medida cautelar, relacionado con el peligro en la demora.»*

Frente al citado Auto se ha preparado el presente recurso de casación

#### **CUARTO.-** Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación.** La representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, preparando recurso de casación contra el auto dictado.

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.»*

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de septiembre de 2023.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto 15 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, entendiéndose que se existe interés casacional objetivo respecto de la siguiente cuestión:

*«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.»*

**3.- Interposición.** La representación de COMERCIALIZADORA REGULADA GAS & POWER S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de 28 de febrero de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: *«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 los pertinentes avales bancarios, 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.*

*Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación del auto impugnado, el Tribunal Supremo se situó 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 880/2023, declarando suficiente a estos efectos la garantía ofrecida por CRGP, consistente en los seis avales bancarios que obran en poder de la Administración tributaria, y cuyo importe cubre las seis deudas tributarias asociadas a los acuerdos de liquidación recurridos, junto con los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder, en su caso.»*

**4.- Oposición al recurso interpuesto.**

La Abogacía del Estado presentó escrito, el 22 de abril de 2025, en el cual concluye señalando que: *«que tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto de contrario y, en consecuencia, dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.»*

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 24 de abril de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de octubre de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de diciembre de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

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 la parte recurrente en su escrito preparatorio, 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"»*.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, pues, 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.

#### **SEGUNDO.- Posición de las partes.**

Como punto de partida, CRGP recuerda que artículos 129 y siguientes de la LJCA habilitan la adopción de medidas cautelares que aseguren la efectividad de las sentencias a dictarse. En el caso que nos ocupa, CRGP solicitó la medida cautelar, manifestando:

-Que, de no acordarse la suspensión en esta vía contencioso-administrativa, se estaría obligando a la Sociedad a padecer las consecuencias económicas de las liquidaciones recurridas, perdiendo así su finalidad el recurso presentado, dado que, en ese caso, CRGP se vería obligada a asumir de facto las consecuencias económicas de la ejecución de la deuda, al haber tenido que efectuar el pago de las mismas, y ello, hasta que la Sala dictase sentencia en el procedimiento ordinario de referencia.

-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 CRGP ha constituido una garantía suficiente (avales bancarios), que asegura al erario público el cobro tanto los importes de las liquidaciones como el de los intereses de demora y/o recargos que pudieran proceder, en su caso.

El auto de instancia consideró que no procedía admitir la medida cautelar solicitada, señalando a estos efectos que no se había efectuado por parte de la sociedad un esfuerzo probatorio mínimo que acreditase el perjuicio que le generaría la eventual denegación de la suspensión solicitada.

En la vía económico-administrativa CRGP acreditó de manera suficiente el perjuicio que le ocasionaría la ejecución del acto de referencia. Por ello, habiendo ya realizado la Administración tributaria un juicio valorativo muy semejante al que exige la LJCA respecto del perjuicio que ocasionaría a CRGP la denegación de la suspensión de los actos administrativos, por contraposición al impacto que tendría el mantenimiento de la suspensión para los intereses generales del Estado, no tiene ninguna defensa jurídica ni económica que se deniegue la adopción de la medida cautelar por no haberse acreditado dicho perjuicio. En efecto, la AEAT concedió la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada, eximiendo a CRGP del ingreso de la deuda en la vía económico-administrativa, lo que pone de manifiesto que se apreció ya desde aquel momento la existencia de un innegable perjuicio económico-financiero para la entidad, que se materializaría en caso de no aceptarse el mantenimiento de la suspensión solicitada hasta la finalización en la vía contencioso-administrativa del procedimiento sustantivo del que deriva esta solicitud de medida cautelar.

A juicio de CRGP, permitir que un Tribunal judicial pueda alterar el criterio de la AEAT que, recordemos, es la parte con un mayor interés económico en este sentido, resultaría un contrasentido insoportable, vulnerando la seguridad jurídica a que el contribuyente tiene derecho ex artículo 9.3 de la Constitución Española. En especial, porque la garantía aportada se extiende expresamente durante toda esta vía y las circunstancias a valorar no han sufrido la más mínima alteración, de modo que sensu 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.

En particular, la sentencia de instancia vulnera el citado principio en su vertiente de protección de la confianza, un principio general del derecho consagrado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia tributaria que reclama de los poderes públicos el respeto a

los comportamientos previos que hayan podido generar la confianza de los ciudadanos en la adecuación a derecho de un determinado comportamiento. Cree que al aceptar la Administración tributaria la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada en la vía económico-administrativa, generó 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, y que se probó de manera suficiente en el recurso de reposición presentado ante la propia Audiencia Nacional -órgano que no valoró adecuadamente la argumentación y documentación presentadas- se estaría quebrantando su confianza legítima y afectando su derecho a la seguridad jurídica.

Concluye señalando que la afectación a la seguridad jurídica es todavía mayor si se tiene en cuenta que la postura defendida en la instancia por CRGP ha sido validada por los diferentes tribunales. Este 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, según se desprende de los distintos Autos cuyo criterio ha sido detallado por la Sociedad tanto en el escrito inicial de la solicitud de la medida cautelar, como en el recurso de reposición interpuesto frente al Auto de la Sala de instancia por el que se inadmitía dicha medida cautelar.

La Abogacía del Estado comienza manifestando que, en relación con la presente casación, el precepto clave es la norma contenida en el artículo 130 LJCA.

En segundo lugar, asevera que es obvio que el que toda deuda tributaria supone *per se* un perjuicio económico, no es, evidentemente, el perjuicio económico a que se refiere la jurisprudencia. Además, el que entendiera que la LGT posibilita la suspensión automática en algunos supuestos es una realidad jurídica completamente distinta a si concurre, o no, perjuicio económico. Y, 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 esta Sala y Sección, por todos, el auto de 1 de marzo de 2023 (reiterado en muchos otros), dictado en el recurso nº 2/2023.

A su juicio, 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, según acabamos de ver, los alegatos de la recurrente son, por completo extraños a cualquier prueba.

Por tanto, con arreglo a la doctrina de esta Sala y Sección es evidente, según la Abogacía del Estado, que el primer error de concepto en que incurre la recurrente al alegar que pretendidamente sufre daños y perjuicios, cuya carga de la prueba le corresponde, de la que, además de estar por completo carente, identifica erróneamente qué debe entenderse por daños y perjuicios.

En tercer lugar, argumenta sobre que la suspensión automática es ajena, por completo, a cualquier valoración de la Administración tributaria.

La aportación de aval constituye en sí misma un cauce "para obtener la suspensión automática", con arreglo al artículo 233.2.b) LGT), en relación con los artículos 39.2.a) y artículo 43 (cuyo epígrafe es significativamente "Suspensión automática") del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (a partir de ahora, RGRVA), ambos en desarrollo del precitado precepto legal.

Consecuencia inexcusable de lo anterior 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.

Es incierta la afirmación de la recurrente 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 ex artículo 43.2. RRVA.

En cuarto lugar, razona que la argumentación del auto denegatorio de la suspensión -y del desestimatorio del recurso de reposición contra aquél- no sólo sí es cierta, sino que está plenamente fundada.

En quinto lugar, argumenta sobre que la ejecución no hace perder su finalidad legítima el recurso.

En ese sentido, hace precisiones previas respecto de la invocación de intereses generales o de tercero en que pretendidamente funda la pérdida de finalidad legítima el recurso dicha recurrente. Tales precisiones son: primera, los intereses generales o de tercero son una realidad jurídica distinta a que pierda, o no, el recurso su finalidad, a ponderar separadamente, luego no pueden ser fundamento de esa pretendida pérdida de finalidad del recurso; segundo que, no existe ninguna ponderación por parte de la Administración tributaria, ni de los intereses generales, ni de los perjuicios, ni de ningún otro extremo, puesto que estamos ante la suspensión automática en virtud de haberse presentado un aval; y tercero, que nuevamente vuelve a confundir quién ha otorgado la suspensión automática, ya que no ha sido aceptada, como sostiene la recurrente "en la vía económico-administrativa", sino por la AEAT, en virtud de las competencias reglamentariamente atribuidas a la misma por el anteriormente citado artículo 43.2 RGRVA. Después acude, de nuevo, a la doctrina sobre pérdida de finalidad legítima del recurso que se contiene en el anteriormente citado auto de 1 de marzo de 2023. Y, respecto de este extremo, continúa su FD Tercero:

*«Desde estas consideraciones, no puede atenderse la solicitud de suspensión que se formula por la entidad recurrente al no quedar justificada en qué medida la no adopción de la cautelar haría perder su finalidad legítima al recurso.*

*De entrada, no es posible inferir una situación supuestamente irreversible a través del alegato de que la no suspensión supone anticipar el juicio sobre el fondo del asunto, en contra de los intereses de la recurrente.*

*En efecto, parece olvidar dicha recurrente que, en la pieza de medidas cautelares no se trata de aceptar o rechazar anticipación alguna sobre el fondo del asunto, sino que, atendiendo a las circunstancias concurrentes, apreciar en qué medida la ejecución del acuerdo impugnado puede frustrar la finalidad del recurso. Este criterio cobra una especial intensidad en supuestos como el que nos ocupa, en cuya base hay una decisión administrativa, adoptada como expresión de una función netamente arbitral, que goza de una presunción de validez y tiene carácter ejecutivo. Pues bien, desde esta perspectiva, parece que, prima facie, la ejecución de la resolución impugnada debería provocar efectos inmediatos únicamente sobre las Administraciones implicadas en el crédito interadministrativo objeto de la misma (a la AEAT y a la Hacienda Foral de Guipúzcoa.)*

*En otras palabras, la entidad recurrente no concreta en qué medida, la remesa de las correspondientes retenciones en caso de ejecución de la resolución impugnada, puede afectarle de forma inmediata, como entidad pagadora y retenedora de las prestaciones controvertidas.*

*En cualquier caso, cabe recordar que todos los contribuyentes están obligados a ingresar las retenciones que practican ante las Administraciones competentes, en este caso, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa porque un órgano, con funciones arbitrales y cuya decisión comporta carácter ejecutivo, así lo ha establecido.*

*Por tanto, en un principio, la situación que, en su caso, genere la resolución impugnada está llamada a ser neutralizada o regularizada entre Administraciones públicas, de modo que el alegato de los posibles perjuicios a la entidad retenedora no puede erigirse en causa justificativa de la suspensión de la decisión arbitral.*

*Finalmente, como hemos puesto de manifiesto en otras ocasiones (auto de 5 de febrero de 2019, rec. 413/2018) la reparación de la situación, cualquiera que sea el sentido de la sentencia que resuelva el litigio, goza de suficientes garantías de efectividad para que no se ponga en cuestión la finalidad legítima del recurso.»*

Doctrina que es constante y uniforme de esta Sala y Sección, ya que es reproducida en términos literalmente idénticos en numerosos autos ulteriores.



En sexto lugar, se extiende sobre la plenitud de la potestad jurisdiccional y significación de la suspensión automática.

Afirma que es notorio que, ya en sí mismo considerado en ningún momento un órgano jurisdiccional puede estar sometido en su decisión a ningún "juicio valorativo de la AEAT" (como afirma la recurrente) sino, todo lo contrario, no sólo es que es completamente independiente del criterio de la Administración, sino que, justamente lo que tiene encomendado la Jurisdicción Contencioso-Administrativa es la revisión jurisdiccional del "juicio valorativo de la AEAT", mediante el examen de los actos administrativos derivados de ese juicio valorativo.

Y nunca podría ponerse en entredicho esa independencia judicial -integrante del tercer poder del Estado- con una pretendida -y ficticia- invocación de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza, porque justamente uno y otro están garantizados por esa independencia judicial.

Es principio básico que los órganos jurisdiccionales están "sometidos únicamente al imperio de la ley" ex artículo 117.1 CE, lo que, aplicado a nuestro caso, supone que en materia de medidas cautelares están sujetos únicamente a la ley que les resulta de aplicación, esto es, los artículos 129 a 136, ambos inclusive LJCA, conforme a los cuales y a la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo sobre la materia, han de adoptar toda decisión sobre medidas cautelares, singularmente la suspensión.

Por el contrario, no se rigen por los preceptos del artículo 233 LGT y 39 y siguientes RGRVA, cuyo destinatario directo es la Administración tributaria, pero no el Poder Judicial.

Según la Abogacía del Estado, todo ello aún en la hipótesis dialéctica de que hubiera existido un juicio valorativo de la Administración tributaria, ya lo fuera sobre los perjuicios económicos de difícil o imposible reparación, ya lo fuera sobre los intereses generales o de tercero, porque, aún en esa hipótesis, dicho juicio valorativo en ningún caso vincularía a los Tribunales, que deben hacer su propia valoración.

En sexto lugar, sostiene que la suspensión automática es ajena a todo juicio valorativo.

Pues, sostiene, ni tan siquiera ha existido juicio valorativo alguno de la Administración tributaria (que, reiteramos una vez más, 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 *ope legissi*, como es nuestro caso, se garantiza con aval suficiente, porque así lo impone el artículo 233.2 LGT y, en desarrollo reglamentario de dicho precepto, los artículos 39.2 a) y 34 RGRVA.

Si la Audiencia Nacional ha otorgado la suspensión en que previamente la Administración tributaria había concedido la suspensión automática no es porque aplique mecánicamente dicha suspensión automática, sino porque, en la ponderación que no sólo le permite -sino que le impone- el artículo 130 LJCA, ha llegado a la conclusión, con arreglo a su propia valoración jurisdiccional, de la pertinencia de continuar la suspensión. Lo que, obviamente, es cualitativamente distinto.

En séptimo lugar, se ocupa de requisitos para la adopción de medidas cautelares del artículo 130 LJCA con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Señala que es constante y uniforme la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo sobre los factores a ponderar en la petición de suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados. Por todas, la STS de 11 de octubre de 2018 (RCA 2501/2016) sintetiza esta doctrina del Alto Tribunal.

El automatismo que opera en vía administrativa para alcanzar la suspensión de las sanciones, de acuerdo con el art. 212.3.a) LGT, no puede trasladarse sin más a la vía jurisdiccional. Así, por todas, la sentencia STS de 24 de marzo de 2017 (RCA 1296/2016).

En consecuencia, esta jurisprudencia supone, a su juicio:

-El automatismo de la suspensión sin garantía cesa cuando ultima la vía económico administrativa y subsiste hasta que el órgano jurisdiccional ante el que se interpone el correspondiente recurso contencioso-administrativo, al que se ha solicitado la continuidad de la medida cautelar, se pronuncia sobre este extremo. A tal fin, será necesario que el órgano jurisdiccional valore en cada caso los intereses en conflicto. para acceder, o no, con

plenitud jurisdiccional a la medida cautelar solicitada y sin vinculación alguna al criterio de la Administración tributaria.

-En ese sentido, en ningún momento se justifica por la recurrente ninguno de los requisitos exigidos con arreglo a la jurisprudencia: ni la existencia del *periculum in mora*, ni que se siga perturbación grave de los intereses generales o de tercero; ni, mucho menos, que concurra la apariencia de buen derecho - *fumus boni iuris*-, que la recurrente ni tan siquiera menciona. La Abogacía del Estado se decanta por la improcedencia de la suspensión, y, en consecuencia, por la pertinencia de confirmación de los autos de la Audiencia Nacional impugnados, siguiendo las pautas de la STS de 25 de enero de 2021 (RCA 6808/2019).

En suma, concluye del siguiente modo:

-En el caso sometido al enjuiciamiento no han sido "previamente valorados los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria demandada", porque se ha concedido la suspensión automática por aportación de aval ex artículo 233.2 LGT, desarrollado reglamentariamente por los artículos 39.2 a) y 43, ambos RGRVA. En efecto, tratándose de suspensión automática la única valoración que se hace por la Administración tributaria es la de la suficiencia del aval; en ningún caso se hace valoración de los intereses en conflicto.

-Por la misma razón, no existe valoración por el TEAC, porque la competencia para la suspensión en vía administrativa correspondía a la AEAT (artículo 43.2 RGRVA).

-Aún en la hipótesis dialéctica de que hubiera habido valoración de los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria, en absoluto los principios de seguridad jurídica y buena administración exigen que el órgano jurisdiccional esté vinculado por esa valoración en vía administrativa. Y ello, asegura, por una triple razón:

(i) por la plenitud de potestad jurisdiccional ex artículo 117.1 LJCA, que impide cualquier vinculación de los Tribunales a las decisiones administrativas;

(ii) porque precisamente en la esencia de toda decisión judicial en vía contencioso-administrativa está el carácter revisor de la decisión adoptada en vía administrativa por la Administración sujeta a dicha revisión y tal revisión alcanza no sólo la decisión sino, como sería nuestro caso, a la valoración o motivación de la misma, que puede ser enervada por el órgano jurisdiccional;

y (iii) porque la Ley que debe aplicar al objeto del enjuiciamiento de medidas cautelares el órgano jurisdiccional es el artículo 129 y siguientes (singularmente, el artículo 130) LJCA, no el artículo 233 LGT y su desarrollo reglamentario, que a quien vinculan a la Administración. Todo lo anterior, precisa, haya existido o no variación de las circunstancias que determinaron la suspensión, porque, aunque no hubiera existido tal variación, es el órgano jurisdiccional el que debe revisar la valoración de dichas circunstancias que hizo la Administración tributaria. En cualquiera de los casos, continúa, la apreciación del *periculum in mora*, de la incidencia lesiva de imposible o difícil reparación, de la afectación a los intereses generales y de tercero y del *fumus boni iuris* no puede efectuarse de manera abstracta, sino que ha de hacerse casuísticamente según las particulares circunstancias de cada caso concreto.

Finalmente, 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, de nuevo, a la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo.

### **TERCERO. - El criterio de la Sala. Remisión a la sentencia de 20 de octubre de 2025, rec. 6341/2023.**

La problemática que abordamos en este recurso de casación, ya la hemos analizado en la sentencia de 20 de octubre de 2025, rec. 6341/2023, a la que nos remitimos, procediendo a su reproducción parcial, por unidad de unidad y seguridad jurídica.

En el fundamento de derecho segundo de dicha sentencia, en el que se exponen los "precedentes jurisprudenciales sobre la suspensión cautelar en el ámbito tributario", afirmamos:

*«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. Cifrándonos 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 numerosas 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 ).»

Es el fundamento de derecho tercero de la sentencia a la que nos venimos remitiendo, donde, finalmente, expresamos el criterio de esta Sala sobre la cuestión con interés casacional, y lo hacemos del modo siguiente:

«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 garantiza 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 que se fija.**

Síguenos en...



Por todas las razones expresadas clarificamos 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 garantice la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional.

#### **QUINTO. - Las pretensiones y los pronunciamientos que se solicitan.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 bis, apartado 2), en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA, CRGP solicita 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 los pertinentes avales bancarios, 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 880/2023, declarando suficiente a estos efectos la garantía ofrecida por CRGP, consistente en los seis avales bancarios que obran en poder de la Administración tributaria, y cuyo importe cubre las seis deudas tributarias asociadas a los acuerdos de liquidación recurridos, junto con los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder, en su caso.»

Por su parte, a juicio de la Abogacía del Estado 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.»*

Por todo lo expuesto, solicita que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho. 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 880/2023.

#### **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.

#### **F A L L O**

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, por remisión la sentencia de 20 de octubre de 2025, rec. 6341/2023.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación 6651/2023 interpuesto por la entidad Comercializadora Regulada Gas Power S.A., representado el procurador Don Francisco Javier Segura Zariquiey, contra el auto dictado el 7 de junio de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, Sección Quinta, en el procedimiento de medidas cautelares 880/2023, sobre el Impuesto del Valor añadido (IVA), 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 880/2023, 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 Comercializadora Regulada Gas Power 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.



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

