



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**La suspensión de la
ejecución de los actos
administrativos tributarios
en la vía administrativa y
contencioso-administrativa**

Fecha de edición: 10 de enero de 2020

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

ALBERTO GONZÁLEZ FERRER
Abogado en EQUIPO ECONÓMICO

SALVADOR RUIZ GALLUD
Socio Director del Área Fiscal de EQUIPO ECONÓMICO

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-70-6
Depósito legal: M-2175-2020
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Prólogo	100
Capítulo 1. El privilegio de la autotutela administrativa	200
Capítulo 2. El instituto de la suspensión como medida cautelar que actúa como límite frente a la autotutela administrativa .	300
Capítulo 3. La suspensión en la vía administrativa	400
Capítulo 4. El mantenimiento de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en la vía jurisdiccional: la importancia de lo dispuesto en la LGT art.233.9.....	700
Capítulo 5. La suspensión en la vía contencioso-administrativa	800
Capítulo 6. Pronunciamientos del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central.....	900
Capítulo 7. El reembolso del coste de las garantías	1000
Formularios prácticos.....	2000
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética.....	103

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
aptdo.	apartado
art.	artículo/s
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
Const	Constitución Española
L	Ley
LBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
RD	Real Decreto
Rec	recurso
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRVA	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Prólogo

Sin duda, una de las cuestiones de mayor interés cuando se plantea la revisión de un acto administrativo a raíz de una **reclamación o recurso**, es la posibilidad de suspender su ejecución, de manera que deje de producir sus efectos hasta que el órgano revisor adopte su decisión. El presente trabajo de Alberto González se quiere referir al procedimiento de suspensión de la ejecución de los actos administrativos de contenido tributario y, sin ánimo exhaustivo, a la importante doctrina administrativa y judicial relativa a las suspensiones, que dada la relevancia de éstas esperamos sea de interés para el lector y facilite su práctica profesional.

Porque de no suspenderse la actuación administrativa y ejecutarse el patrimonio del recurrente, pueden desencadenarse **situaciones irreversibles** para la empresa o particular cuyo cumplimiento tributario se cuestiona por la Administración, habiendo ésta dictado un acto de liquidación de cuantía relevante respecto de la capacidad económica del contribuyente.

Llaman por cierto la atención ciertas resoluciones administrativas o judiciales que niegan la suspensión de manera un tanto frívola, aduciendo la posibilidad de un hipotético resarcimiento futuro de los **daños y perjuicios** provocados por la ejecución del acto administrativo si luego se reconoce como indebido. Se ignora así tanto el sufrimiento inmediato del contribuyente y de las personas conexas –familiares, empleados despedidos, proveedores impagados, clientes desatendidos–, como los tiempos, costes e incertidumbres de la solicitud de indemnización resarcitoria de aquella ejecución.

Hay argumentos jurídicos de peso para justificar un planteamiento extensivo de las suspensiones de los actos administrativos de naturaleza tributaria, enervando con ello su **presunción de legalidad**. Nos parece que, al igual que los hechos probados constituyen punto de partida esencial para cualquier valoración jurídica, también en esta cuestión la realidad es difícilmente contestable. Si por ejemplo se acude a las estadísticas incluidas en la Memoria anual de los Tribunales Económico-Administrativos –la última referida a 2018–, resulta que un 41% de las reclamaciones son estimadas, es decir, que un porcentaje muy elevado de las previas actuaciones administrativas impugnadas se manifiestan como inadecuadas. Y ello, a juicio de la propia Administración tributaria, en su ámbito revisor. Si se acumula la instancia judicial posterior, más de la mitad de los actos tributarios impugnados acaban siendo anulados.

Esas cifras quizá no deban conducir a una puesta en cuestión general de la presunción de legalidad de los actos administrativos, muchos de ellos no recurridos y al fin y al cabo dictados en interés de todos, pero sí deben

100 motivar la reflexión hacia un más fácil acogimiento de las suspensiones en los procedimientos tributarios de revisión. Habrían por ejemplo de servir para establecer el **automatismo** de la suspensión **sin garantías** para cuotas tributarias de importe reducido –como ya ocurre en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento y como ya se admite en Vizcaya para la vía económico-administrativa–; o para permitir una valoración más sencilla y automática de los activos ofrecidos en garantía, en sentido favorable al contribuyente.

(sigue)

Pueden añadirse otros argumentos en defensa de una mejor consideración de las suspensiones, como los elevados **costes** de cumplimiento de sus obligaciones tributarias que los ciudadanos de nuestro país deben asumir en un sistema basado en la autoliquidación, que por ello merecen actitudes a veces más empáticas desde los ámbitos revisores administrativos y judiciales.

Comentario especial merecen las **sanciones**, que se benefician de la suspensión automática en vía administrativa, pero que cuando ésta se agota sin éxito para el reclamante, necesitan de una atención sobrevenida en vía judicial para mantenerse suspendidas. La especial motivación que precisan las sanciones, en cuanto que con ellas se cuestiona la presunción de inocencia constitucional, podría justificar la extensión al ámbito judicial del automatismo previo.

Dicho lo anterior, no puede ignorarse que una generalización indiscriminada de las posibilidades de suspensión abocaría a la impugnación de actos administrativos impecables, con la única finalidad de **demorar el pago** de la deuda tributaria.

Desde luego, la relevancia de la suspensión de los actos administrativos tiene mucho que ver con las excesivas **dilaciones** advertidas en los procedimientos de revisión –en general pilotados en nuestro país por jueces, magistrados e inspectores de Hacienda de enorme profesionalidad–, que en su mayor parte se explican por la falta de medios humanos y materiales de tales instancias, de manera descompensada respecto de los órganos dedicados al control tributario. Porque si las decisiones revisoras tuvieran carácter instantáneo, la presente obra carecería de sentido. Pero ocurre lo contrario, y los retrasos en la revisión de los actos administrativos vienen incluso exigiendo normativa específica que los contemple, y también de interpretaciones doctrinales añadidas, en una espiral absurda de complejidades procedimentales.

Alberto González Ferrer es experto procesalista y abogado del despacho Equipo Económico, que integra un valioso conjunto de profesionales de las ramas jurídica y económica. Debemos a Alberto, profesional de indiscutible vocación jurídica, el esfuerzo de trasladamos con eficacia las ideas más relevantes sobre las suspensiones contenidas en este trabajo, desde una perspectiva muy actualizada, a la vez rigurosa y práctica, asentada en el conocimiento contrastado en su trabajo diario.

Para finalizar, hemos de citar a la profesora **Ana María de Juan Lozano**, maestra reconocida en muy diversos ámbitos de lo tributario y en parti-

cular en los de naturaleza procesal, promotora de esta obra y de la colección en que se enmarca, y agradecerle desde aquí su intensa dedicación a cuestiones que nos mejoran a todos. **100**
(sigue)

En Madrid, a 14 de diciembre de 2019

Salvador Ruiz Gallud
Socio Director de Equipo Económico

Capítulo 1. El privilegio de la autotutela administrativa

La presente obra tiene como objetivo abordar desde un punto de vista práctico la figura de la suspensión en el ámbito del Derecho tributario. En concreto, se va a analizar el régimen de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria tanto en vía administrativa como en vía contencioso-administrativa. **200**

Ha de recordarse con carácter previo que el instituto de la suspensión, como **medida cautelar** que es, actúa como freno frente a la autotutela administrativa, que es uno de los privilegios que el ordenamiento jurídico reconoce a las Administraciones Públicas.

Efectivamente, sucede que los actos administrativos de naturaleza tributaria, como actos que emanan de la Administración Pública, se benefician de la potestad administrativa de autotutela, lo que significa que **se presumen válidos** desde que son dictados y, además, son **inmediatamente ejecutivos** sin necesidad de una resolución judicial, como así señala la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC art.38 y 98) y, una vez **firmes**, salvo en casos excepcionales, resultan **inatacables**.

Téngase presente que la ejecutividad de los actos administrativos pertenece a la llamada **autotutela declarativa**, mientras que la ejecutoriedad y ejecución forzosa forman parte de la autotutela **ejecutiva**, formando parte ambas de la mencionada autotutela administrativa. **202**

El presupuesto previo sobre el que descansa este privilegio es la **presunción** de **validez** de los actos administrativos (LPAC art.39.1). Se establece, pues, una presunción de validez **ius tantum** que permite al acto administrativo desplegar todos sus efectos desde que es dictado –salvo que en ellos se disponga otra cosa–, trasladando sobre el administrado la carga de demostrar su invalidez mediante su correspondiente impugnación.

Por su parte, el privilegio de que los actos administrativos sean **inmediatamente ejecutivos** es consecuencia de lo dispuesto en la Constitución Española (Const art.103.1), en tanto las Administraciones Públicas están al servicio de los intereses generales y tienen el deber de actuar de acuerdo con el **principio de eficacia**, como así ha señalado el Tribunal Constitucional (por todas, TCo 78/1996).

En concreto, señala el **Tribunal Constitucional**:

*«Hemos declarado en relación con este género de cuestiones que "el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art.103 de la C.E." (STC 22/1984), y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art.24.1 de la C.E. (STC 66/1984 y AATC 458/1988, 930/1988 y 1095/1988), pero que de este mismo derecho fundamental deriva la **potestad jurisdiccional*** **205**

para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala. Mas "la efectividad de la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso" (STC 14/1992), evitando un daño irremediable de los mismos. "Es más, la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el art. 106.1 de la C.E. comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos" (STC 238/1992) doctrina conforme con la de la Sentencia 148/1993 antes citada.»

Y añade:

*«El **derecho a la tutela** se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que este, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión» (TCO 66/1984).*

- 207** Cuestión muy distinta es la de los actos administrativos de **contenido sancionador**, para los que, con arreglo a lo dispuesto en la LPAC (art.90), se condiciona su ejecutividad a que no se pueda interponer contra ellos ningún recurso ordinario en vía administrativa, añadiéndose por la propia LPAC (art.98.1), que no será ejecutiva la resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que quepa algún **recurso en vía** administrativa, incluido el potestativo de reposición.

La normativa tributaria no recoge nada diferente a la norma general en este punto, en tanto que los **actos de liquidación** son inmediatamente ejecutivos, mientras que la ejecutividad de los acuerdos sancionadores queda automáticamente suspendida en vía administrativa por la mera presentación de un recurso o reclamación, sin necesidad de aportar garantía.

Capítulo 2. El instituto de la suspensión como medida cautelar que actúa como límite frente a la autotutela administrativa

1. Concepto de medidas cautelares y efectos de la tutela cautelar	315	300
2. Finalidad y fundamento de las medidas cautelares	355	
3. El instituto de la suspensión como medida cautelar	365	

Antes de abordar esta cuestión, se debe precisar que el objeto de la presente obra se limita a analizar las medidas cautelares que **solicita un administrador** para frenar la ejecutividad de un acto administrativo y, en particular, al estudio de la figura de la suspensión. **302**

En consecuencia, **no** van a ser objeto de análisis las medidas cautelares de carácter provisional que pudiera adoptar la **Administración Tributaria** para asegurar el cobro de las deudas cuya recaudación sea competente, cuando aprecie que existan indicios racionales de que el cobro pudiera verse frustrado o gravemente dificultado, en los términos que establece la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT art.81).

Las **sanciones tributarias** también pueden ser objeto de medidas cautelares provisionales por parte de la Administración Tributaria (LGT art.190.2), pero ha de señalarse que su aplicación práctica resulta más compleja como consecuencia de la suspensión automática de su ejecución por la mera interposición de recurso o reclamación, que implica la paralización de cualquier actuación encaminada a su cobro.

Se trata de una cuestión discutida que ha generado una doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (**TEAC**) recientemente sintetizada (TEAC 22-10-19 , que complementa, y matiza, la previa TEAC 30-10-15), con la siguiente fundamentación: **305**

*«la aquí reclamante considera que en el momento de iniciarse el procedimiento de medidas cautelares no existe **sanción** alguna, por lo que no cabe que la medida cautelar alcance a las mismas. Asimismo, se alega que las sanciones fueron recurridas, por lo que su ejecutividad quedó suspendida y que, por ende, ello debería conllevar la nulidad de todo lo actuado al ejecutarse una sanción de manera anticipada.*

*Sin embargo, debemos tener en consideración que en la fecha de adopción de las **medidas cautelares** (23 de febrero de 2016), ya se había iniciado procedimiento sancionador que motivaría la existencia de ese *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, y que en definitiva justificaría su inclusión en el acuerdo de medidas cautelares. Por tanto, el acuerdo de medidas cautelares se reputa válido en este sentido. Si bien, otro aspecto diferente es que la ejecutividad de dichas sanciones se suspenda de manera automática *ex lege*, al así disponerlo el artículo 212.3 de la LGT, cuando se interponga recurso o reclamación económico-administrativa (que en este supuesto ello tiene lugar*

con carácter posterior al día 23 de febrero de 2016, fecha en la que se adoptaron las medidas, habida cuenta que los propios actos de liquidación y de sanción son dictados el 11 de marzo de 2016). De esta forma, tales sanciones no podrán exigirse hasta que los recursos que sobre ellas penden, sean firmes en vía administrativa y se levante la suspensión, pero ello no supone que esté vedado incluirlas en la medida cautelar, como ya ha señalado el Tribunal Regional.

Por contra, lo que no resultaría ajustado a Derecho sería que la Dependencia Regional de Recaudación hubiese adoptado el acuerdo de medidas cautelares con posterioridad a la interposición del **recurso o reclamación**, pues en ese supuesto, la ejecutividad de la sanción se hallaría suspendida automáticamente. En esta línea se pronuncia la Resolución 6497/2015 dictada en unificación de criterio, al señalar:

*En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un **acto de ejecución** del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares».*

307 A partir de lo anterior, el TEAC entiende completada su doctrina sentando unos criterios que atienden a la diferencia entre dos **situaciones**:

1º Cuando en el momento de la adopción del acuerdo de medidas cautelares ya se había iniciado el procedimiento sancionador que motivaría la existencia de ese «*fumus boni iuris*» o apariencia de buen derecho que justificaría su inclusión en el acuerdo de medidas cautelares. En este supuesto el acuerdo de medidas cautelares se reputaría válido, sin perjuicio de que con posterioridad la ejecutividad de la sanción quede suspendida ex lege por haberse interpuesto recurso o reclamación económico-administrativa. Ello no debe en ningún caso suponer que las sanciones queden vedadas al alcance del acuerdo de adopción de medidas cautelares, si bien estas sanciones no podrán exigirse hasta que los recursos que penden sobre ellas sean firmes en vía administrativa y se levante la suspensión.

310 2º Sin embargo, cuando el acuerdo de medida cautelar se dicta con posterioridad al de imposición de sanciones, tal acuerdo de medida cautelar no podrá incluir a las sanciones si éstas se hubieran recurrido, y, por ende, se hubiera suspendido su ejecutividad de forma automática.

Precisado lo anterior, y en línea con lo señalado anteriormente, la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria se configura como una medida cautelar que actúa como límite frente a la llamada autotutela administrativa.

A continuación, se considera preciso ofrecer unas pinceladas sobre las medidas cautelares, en concreto sobre su concepto, fundamento y finalidad, para posteriormente abordar el análisis del instituto de la suspensión con una mayor exhaustividad.

I. Concepto de medidas cautelares y efectos de la tutela cautelar

Se trata de un concepto que no viene recogido en la normativa administrativa general ni en la tributaria, pero que se podría definir como aquella medida adoptada por el órgano administrativo o judicial competente que tiene como finalidad asegurar la **eficacia de la futura resolución** que recaiga en el procedimiento, en aras de salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva. **315**

A estos efectos, como se ha comentado anteriormente, las medidas cautelares pueden ser adoptadas tanto para limitar la **ejecutividad** de un acto administrativo como para asegurar el **cobro** de las deudas cuya recaudación sea competencia de la Administración Tributaria.

En orden a esta distinción, resulta muy relevante atender al criterio sentado por el TEAC (TEAC 30-10-18) fundamentado en la directa **conexión** constitucional que guarda la tutela cautelar con el derecho a la **tutela judicial efectiva**: **317**

*«Ante la clara interpretación que el Tribunal Supremo hace de la imposibilidad de realizar actuaciones tendentes a la ejecución del acto administrativo impugnado desde la **solicitud de suspensión** y hasta que se acuerde lo que proceda sobre la misma (no ya la admisión o inadmisión de la solicitud, sino la concesión o denegación de la suspensión solicitada), y los razonamientos contenidos en el fundamento de derecho anterior, la única vía que, a juicio de este Tribunal, legitimaría la actuación de la Administración en este caso es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo.*

*En este sentido, el que se pueda adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo previsto en el artículo 81 de la LGT podría llevar a la confusión de entender que si se pueden adoptar medidas cautelares tendentes a asegurar el **cobro de una deuda** que aún no ha sido liquidada (y que por ello no es vencida, líquida ni exigible ni es un acto que pueda ser objeto de ejecución), en mayor medida se podrían adoptar medidas cautelares respecto de un acto que, habiendo determinado una deuda, tiene su ejecutoriedad suspendida, es decir, que ya es líquida, si bien su exigibilidad está suspendida. **320***

*Sin embargo, la situación es claramente distinta. En el primer caso el **acto de liquidación no** ha sido **dictado** y la Ley permite a la Administración una medida cautelar limitada en el tiempo y sujeta a una serie de requisitos en tanto que se procede a finalizar el proceso de liquidación y vencimiento de la deuda.*

*En el segundo ya hay un **acto liquidatorio** que ha sido **notificado** al obligado tributario, con el que éste no está conforme y respecto del cual, para garantizar la efectividad de la revisión que del mismo se realice por los órganos com- **322***

petentes, primero económico-administrativos y después, en su caso, del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se ha concedido por la Ley la suspensión de la ejecución del mismo, primero de forma automática y cautelar (durante el periodo que media entre la solicitud de suspensión y la admisión o inadmisión a trámite de la solicitud, si se hubiera solicitado en periodo voluntario) y en segundo lugar ya no de forma automática y cautelar, sino tras la declaración de voluntad del órgano competente en el sentido de admitir a trámite la solicitud de suspensión (durante el periodo que media entre la admisión a trámite de la solicitud y la concesión o denegación de la suspensión).

La diferencia estriba en que en el primer momento la Administración ejercita una potestad fundamentada en la autotutela administrativa para la protección de los intereses generales y del crédito tributario. No hay aún un acto administrativo dictado y los únicos **límites** a los que se encuentra sometido el ejercicio de autotutela que supone el acuerdo de adopción de medidas cautelares están marcados por el cumplimiento de los requisitos que la propia Ley establece para el ejercicio de dicha potestad.

- 325** Sin embargo, en el segundo caso ya hay un acto administrativo dictado y los límites al ejercicio de la autotutela no son solamente el cumplimiento de los requisitos que la Ley establece para el ejercicio de la potestad de dictar el acuerdo de adopción de medidas cautelares, sino aquellos que afecten al acto en sí, como son en el caso de que su ejecución se encuentre suspendida, la imposibilidad de que el acto despliegue ningún tipo de efectos ejecutorios cuando se ha producido la **suspensión cautelar** una vez solicitada la suspensión consecuencia de un proceso de revisión y hasta que se acuerde su admisión o inadmisión a trámite y la suspensión desde el momento en que se admite a trámite y hasta que se resuelve lo que proceda con relación a su concesión o denegación.

En definitiva, una vez dictado el acto y sometido este a un **procedimiento de revisión**, se incrementan los límites a la ejecutoriedad del mismo, ya que no solamente derivan del cumplimiento de los requisitos establecidos normativamente para el ejercicio de dichas actuaciones de ejecución, sino que además pueden verse constreñidos por la suspensión de la ejecución del acto que derive del propio procedimiento revisor del acto, ya que consecuencia del citado procedimiento de revisión cobra especial importancia, caso de existir suspensión de la ejecución del acto, la garantía de la protección de la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad, en palabras del Tribunal Supremo.

- 327 SÉPTIMO.**— Si se atiende a la postura de la Administración, que considera que a pesar de existir una **admisión** de la **solicitud de suspensión** se pueden adoptar medidas cautelares, como ya hemos señalado, parece que la única forma de justificar esta posibilidad es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo. Ante esta postura cabría

plantearse qué diferencia efectiva o real existe entre la adopción de un **embargo** ya en periodo ejecutivo respecto a deudas que hayan sido impugnadas (que es indudable que es un acto de ejecución) si tenemos en cuenta que en este último caso no puede procederse a la enajenación de los bienes hasta que no sea firme el acto de liquidación que sustenta la deuda de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT ("La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación."). Es decir, que los bienes embargados no pueden ser **enajenados** hasta que sea firme el acto de liquidación tributaria, esto es, no se puede proceder a la ejecución forzosa de los bienes mediante su enajenación si la liquidación no es firme, y en el caso de medidas cautelares tampoco se pueden ejecutar los bienes por la propia naturaleza cautelar de la medida. Por ello, la única diferencia final real entre ambos tipos de embargo es que la medida cautelar no permite la enajenación de los bienes embargados en tanto no se transforme en un embargo definitivo en el procedimiento de apremio y que tiene una vigencia limitada en el tiempo y los embargos en el procedimiento de apremio permiten la enajenación de los bienes embargado una vez firmes los acuerdos de liquidación y no tienen per se una duración limitada (si no tenemos en cuenta, por ejemplo, la limitada la vigencia temporal de las anotaciones preventivas de embargo).

Precisamente el argumento de la imposibilidad de enajenar los bienes embargados en tanto no sean firmes los actos de liquidación se viene a esgrimir por la Administración para justificar el cumplimiento del requisito de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación, a nuestro juicio de forma errónea, dado que un embargo derivado de una medida cautelar nunca podría ser el fundamento de la enajenación del bien, sino que es el embargo derivado del **procedimiento de apremio** —en el que se puede transformar un embargo derivado de una medida cautelar— el que puede servir de fundamento a la ejecución forzosa mediante la enajenación del bien embargado.

A todo lo anterior hay que añadir que una cosa es que una medida cautelar no determine directamente la ejecución del patrimonio del deudor y otra que no despliegue **efectos** en el patrimonio y la situación económica del **deudor**. Una medida cautelar de embargo de los créditos comerciales de un deudor a la Hacienda Pública puede determinar un descrédito comercial que provoque una fuerte pérdida de confianza por parte de los clientes del deudor que desemboque en una grave crisis en el ejercicio de la actividad económica; el embargo cautelar de las devoluciones tributarias puede provocar graves tensiones de tesorería que determinen una crisis importante de liquidez en el contribuyente, lo que también puede ocurrir en el caso de embargo cautelares de cuentas corrientes en instituciones financieras; el embargo de bienes