Roj: **STS 4094/2026** - **ECLI:ES:TS:2026:4094**

Id Cendoj: **28079130022026100322**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **30/09/2026**
Nº de Recurso: **7420/2024**
Nº de Resolución: **1085/2026**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATSJ AR 211/2024,**
ATS 380/2026,
STS 4094/2026

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.085/2026

Fecha de sentencia: 30/09/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7420/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: SECCION 2ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGON

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7420/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1085/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 30 de septiembre de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 7420/2024 interpuesto contra el auto nº 35/2024, de fecha 12 de abril de 2024, dictado por la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su PO 24/24 (PMC 01). Han sido partes: actuando como recurrente, D. Olegario , que ha sido representado por su procuradora Dña. Carmen Fortes Pardo; y, como parte recurrida, la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso de casación contra el auto nº 35/2024, de fecha 12 de abril de 2024, dictado por la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su PO 24/24 (PMC 01). El mismo fue confirmado por auto de 14 de junio de 2024 -aclarado por auto de 20 de junio de 2024-. Con los mismos, dicha Sala desestimó la petición de suspensión provisional interesada por D. Olegario (la parte recurrente).

SEGUNDO.- La resolución administrativa objeto de este recurso es la dictada por el TEAR de Aragón en fecha 23 de noviembre de 2023, procedimientos nº NUM000 y NUM001 . La misma desestimaba las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra el acuerdo de la AEAT de Zaragoza dictado en ejecución de la resolución previa del mismo Tribunal administrativo regional, de 30 de marzo de 2023, que denegó, a su vez, las reclamaciones de aquel interpuestas contra los acuerdos de esa AEAT de liquidaciones de IVA relativas al período comprendido entre el 4T/2014 y el 3T/2018 (7 de agosto de 2020), y contra las sanciones correspondientes (4 de diciembre de 2020).

TERCERO.- La parte recurrente presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicho Auto en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados -art. 89.2.a) LJCA-, señaló la normas legale que considera infringida y la jurisprudencia que lo interpreta -art 89.2.b LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada -art 89.2.d LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal -art 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en el art. 88.3 b) de la LJCA.

CUARTO. - Por Auto de 19 de septiembre de 2024 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: la parte recurrente, mediante escrito presentado el 2 de octubre de 2024 por su procuradora Dña. Carmen Fortes Pardo; y, como parte recurrida, la Abogacía del Estado, mediante escrito presentado el día 10 del mismo mes.

QUINTO. - Esta Sala dictó Auto de admisión el 21 de enero de 2026, en el que se acordó:

"2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, el artículo 130 LJCA , sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otros si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".

SEXTO.- El 11 de marzo de 2026, la parte recurrente presentó su recurso de casación.

Su pretensión es, en resumen, que esta Sala:

- *"Declare la nulidad de las resoluciones recurridas por ausencia absoluta de motivación con infracción manifiesta del art. 130 de la LJCA , y ausencia de ponderación de los intereses en conflicto".*

- *"Declare, si así procede, por los intereses en conflicto plasmados en los escritos iniciales de petición de suspensión y pruebas presentadas, que procede acordar la suspensión de la ejecución"*

SÉPTIMO.- Dado traslado para oposición al anterior, el 15 de mayo de 2026 la Abogacía del Estado presentó su escrito solicitando, en resumen, que, con desestimación del recurso de casación planteado, la Sala declare: *"Respecto de la suspensión de las liquidaciones tributarias garantizadas en vía administrativa procede reiterar la doctrina sentada en las SSTS de 20 de octubre de 2025 y 10 de diciembre de 2025 "*. Asimismo, que *"Respecto de la suspensión de las sanciones tributarias procede declarar que dicha doctrina no es de aplicación cuando estamos ante sanciones que han devenido firmes en vía administrativa, pues no están cubiertas por garantía alguna".*

OCTAVO.- Por providencia de 8 de julio de 2026 se señaló para votación y fallo el día 15 de septiembre de 2026, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la resolución descrita en el primer antecedente de hecho de la presente, debiendo la Sala *"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 del impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda".*

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

Constan en el expediente los siguientes:

1.- El 20 de diciembre de 2018, se iniciaron actuaciones inspectoras con el recurrente relativas al IVA de los periodos comprendidos entre el 4T-2014 y el 3T-2018 y al IRPF de los periodos 2014 a 2017.

2.- Con fecha 7 de agosto de 2020, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón dictó acuerdo de liquidación respecto del IVA de los periodos citados, en virtud de acta de disconformidad número A02- NUM002 incoada al recurrente.

Como resultado de la regularización practicada por la Inspección, resultó una deuda a ingresar (liquidación nº NUM003) por importe de 156.787,97 euros (135.171,77 euros de cuota y 21.616,20 euros de intereses de demora). El acuerdo de liquidación fue notificado el 2 de septiembre de 2020.

3.- Derivado del anterior, y como consecuencia del correspondiente procedimiento sancionador, en fecha 4 de diciembre de 2020 se dictó acto de imposición de sanción por el IVA de los periodos comprendidos entre el 4T-2014 y el 3T-2018, por infracciones calificadas como: muy grave -art. 191 LGT-, la cometida en los periodos 4T-2014, 1T-2015, 2T-2015, 4T-2015, 1T-2016, 4T-2016, 1T-2017, 4T-2017 y 1T-2018; y como grave -art. 195.1 LGT-, la correspondiente a los períodos 3T-2015, 4T-2016 y 3T-2017. Ascendiendo la totalidad de las sanciones a la suma de 162.444,78 €.

4.- El recurrente interpuso, el 2 de octubre de 2020, reclamación económico-administrativa (n" NUM004) contra el acuerdo de liquidación, y, en fecha 10 de enero de 2021, otra (n" NUM005) contra el acuerdo de imposición de sanción.

Asimismo, solicitó la suspensión de la ejecución del acuerdo de liquidación, aportando como garantía hipoteca inmobiliaria que fue aceptada de conformidad por el órgano competente y, en consecuencia, se acordó la suspensión automática de la ejecución de sanciones en virtud del art. 212 LGT.

5.- El 30 de marzo de 2023, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón resolvió de forma acumulada ambas reclamaciones señaladas estimando parcialmente los recursos interpuestos, poniendo así fin a la vía administrativa y generando el cese de la suspensión automática del art. 212 LGT, que operaba sobre la ejecución del acto sancionador indicado (según consta que señala la AEAT en su acuerdo).

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

6.- En virtud de cuanto antecede, la Delegación Especial de Aragón de la AEAT dictó acuerdo de ejecución, el 14 de julio de 2023, de la citada resolución del TEARA de 30 de marzo de 2023, siguiendo los criterios que esta fijó. La deuda tributaria ascendió a 88.117,75 € (seuo), incluyendo los intereses -p. 17 del acto de ejecución-.

Nos interesa destacar que, en las pp. 20 y ss. del acto de ejecución, se hace referencia al dictado de *"nuevas sanciones"* conforme a los criterios establecidos por el TEAR, y que, sumado el importe de estas, se alcanza la suma de 92.769,84 € -p.21 del acuerdo de ejecución-.

El acto de ejecución fue objeto de impugnación por parte del recurrente, que fue desestimada mediante la resolución de 23 de noviembre del 2023 del TEARA que se señala en el segundo antecedente de hecho. En la resolución puede leerse que el TEAR confirma las liquidaciones y las sanciones, y, respecto de estas últimas, que no existe *"error de cálculo"* en la determinación de su cuantía.

Consta notificación del acuerdo de concesión de la suspensión por aportación de otras garantías en relación con la cantidad de 88.117,75 €, condicionada a *"la efectiva formalización de la garantía ofrecida"*, solicitada por el obligado tributario el 18 de agosto de 2023, es decir, el obligado tributario volvió a solicitar la suspensión del acto de ejecución en lo referente a la liquidación, no así respecto de la *"nueva sanción"* por entender que quedaba suspendida de forma automática.

Finalmente, la hipoteca se formalizó el 3 de noviembre de 2023 extendiéndose la garantía a la vía contencioso-administrativa. Obrando en la pieza de suspensión un documento emitido por la propia Administración en el que otorga a la finca, según la base de datos de la AEAT, una valoración de 675.072,04 €.

También obra en autos escrito presentado por el recurrente en la vía contencioso-administrativa explicando que solo podía prestar garantía hipotecaria; que había garantizado las deudas anuladas por el TEAR en la resolución de 30 de marzo de 2023 con garantía hipotecaria -entendiendo que estas garantías debían ser objeto de cancelación-; pero que, en todo caso, había vuelto a garantizar las deudas con una nueva hipoteca sobre la misma finca y que, finalmente, la AEAT había aceptado la nueva hipoteca el 23 de enero de 2024.

En resumen, obra en la pieza separada resolución de la AEAT, de 23 de enero de 2024, aceptando la hipoteca unilateral, si bien la hipoteca sólo garantizaba las deudas derivadas de las liquidaciones y no las relativas a las sanciones. En concreto, las actas relativas al IVA 2014-2018; IRPF 2014,2015 y 2016.

7.- El recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo tras el agotamiento de la vía administrativa, según lo expuesto con anterioridad. Su recurso ha dado lugar al procedimiento nº 24/24 de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. En su escrito de interposición, mediante otrosí, el mismo solicitó: *"la suspensión de la ejecución de las resoluciones objeto del presente Recurso y ello toda vez que, con relación al principal liquidado por la Administración y corroborado por la resolución del T.E.A.R. de Aragón, la propia Administración Tributaria ha aceptado la suspensión de la misma, estando su pago suficientemente garantizado por hipoteca unilateral constituida por el Recurrente a favor de la Agencia Tributaria, lo que ha sido aceptado por dicha Administración. (...) El importe correspondiente a las sanciones se encuentra suspendido sin garantía alguna"*.

Añadiendo que, *"si el Tribunal lo considera necesario, esta parte ofrece prestar fianza suficiente, en el caso de que se acuerde la suspensión y se requiera dicho afianzamiento"*. En el escrito de reposición, si bien instó la suspensión de la sanción sin garantía, reiteró que, en todo caso, *"se conceda la suspensión de las sanciones, con aportación de garantías"*.

La Abogacía del Estado se opuso a la suspensión, pero concluía que *"para el caso de que se acordara por la Sala a la que me dirijo la suspensión solicitada, comoquiera que de ésta se derivaría un perjuicio económico evidente para los intereses de la Hacienda Pública, procederá la exigencia a la parte recurrente de caución o garantía suficiente para responder de tal perjuicio de acuerdo con lo previsto al respecto en el art. 133 de la vigente L.J.C.A . (lo que por otro lado ni siquiera se discute de adverso)"*.

8.- La solicitud de suspensión fue desestimada por el TSJ de Aragón mediante las resoluciones que son el objeto de este recurso de casación y que se señalan en el primer antecedente de hecho. Las razones esgrimidas por la Sala fueron, en resumen, y con cita de distintas SSTS, la siguientes: *"Aporta el recurrente para justificar los perjuicios, como documentos 3 y 4, una declaración responsable de la situación de la actividad tanto de la persona física como de la actividad de la empresa REBLAL, S. L. U. de su propiedad, documentos que, a juicio de esta Sala, no se estima que constituyan prueba suficiente de la situación económica y financiera a efectos de determinar la incidencia de la ejecución de los actos impugnados y la posible pérdida de la finalidad legitima del recurso; la falta de otros documentos relevantes sobre aquel extremo o de la aportación de un informe técnico emitido sobre el particular impiden valorar la posible causación de perjuicios por la ejecución de las liquidaciones; por otra parte, existe un interés público en la pronta ejecución tributaria y si se estimara el recurso se produciría*

la devolución del importe indebidamente ingresado con adición de los intereses de demora correspondientes en que se traduce la indemnización de los daños y perjuicios causados al demandante, sin que se justifique, por tanto, la estimación de la medida cautelar solicitada.

Resta señalar que, en el supuesto que examinamos, en modo alguno debemos anticipar el enjuiciamiento de los distintos motivos de impugnación que sustentarán el recurso del interesado. La cuestión de fondo debe ser ventilada dentro del proceso principal y deberá resolverse en su momento, a la vista de la prueba que se practique con la debida contradicción y permitiendo a la parte demandada el estudio y redacción del escrito de contestación a la demanda y en su caso del escrito de conclusiones".

En el auto resolviendo el recurso de reposición, el TSJ de Aragón afirma que *"el hecho de haber obtenido una suspensión en vía administrativa [no determina] la automática suspensión en vía judicial"*, reiterando que la declaración responsable no constituye prueba suficiente de la existencia de un perjuicio irreparable. Rechazando, asimismo, la suspensión de la sanción, pues el abono de esta no genera un perjuicio irreparable, ya que, de estimarse el recurso, la Administración procedería a la devolución de lo ingresado.

TERCERO. - El debate en casación.

1.- Como razona la Abogacía del Estado, el auto de admisión, con cita de la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023), centra el debate en el hecho de que *"los actos de liquidación tributaria se encuentran ya suspendidos en vía administrativa y/o económico-administrativa",* sin hacer referencia al hecho de que la suspensión solicitada también se refería a la sanción, la cual se encontraba suspendida sin prestación de garantía.

2.- Por lo expuesto, la cuestión planteada por el auto de admisión no refleja con exactitud lo realmente ocurrido.

La posibilidad de reformular la cuestión de interés casacional se encuentra recogida, entre otras, en nuestras SSTS de 3 de junio de 2020 (rec. 5020/2017), 2 de noviembre de 2022 (rec. 5539/2020), 16 de diciembre de 2022 (rec. 2662/2019), 29 de octubre de 2025 (rec. 3119/2024), 16 de marzo de 2026 (rec. 4603/2024) y 22 de junio de 2026 (rec. 191/2025), y tiene su base en lo establecido por el acuerdo no jurisdiccional adoptado por el Pleno de esta Sala Tercera de 3 de noviembre de 2021, al establecer que la sentencia de casación no puede rechazar un recurso bajo la consideración de que la Sección de enjuiciamiento no está de acuerdo con la valoración del interés casacional expresada en el auto de admisión, pero sí puede reorientar o reformular la cuestión de interés casacional, a la vista del contenido del proceso, *"debiendo por tanto resolver sobre la cuestión, sin perjuicio de reorientarla o reformularla a la vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición"*.

Lo que se busca con la reformulación es atemperar la cuestión de interés casacional *"a las exigencias del caso y con la finalidad de dar respuesta a las que, efectivamente, resultan relevantes para solucionar el litigio"*- STS de 23 de octubre de 2023 (rec. 1/2021)-, pues, como se dijo en la STS de 27 de enero de 2026 (rec. 8196/2023), la respuesta a la cuestión planteada *"no puede hacerse "en abstracto", prescindiendo del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes"*, todo ello con la *"finalidad de facilitar el cumplimiento la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y en garantía del derecho a la tutela judicial efectiva, matizándola, para dotarla de cierta vocación de generalidad, aunque, como es obligado, sin desvincularnos del caso concreto objeto de enjuiciamiento"*. Se busca, en suma, una mayor precisión en la pregunta de interés casacional y su real concordancia con los hechos enjuiciados.

Pues bien, en el caso de autos, la cuestión de interés casacional debe extenderse no solo a la expresada en el auto de admisión, sino que también deberemos analizar si la "suspensión" automática de las sanciones establecida por la ley se proyecta, o debe tener algún tipo de proyección, en los órganos jurisdiccionales cuando resuelven sobre la suspensión de la sanción en el proceso contencioso-administrativo y, asimismo, el alcance que debe tener el ofrecimiento de fianza que garantice de forma suficiente el abono de la sanción.

CUARTO. - La doctrina contenida en la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) y su aplicación al caso de autos.

1.- En nuestra reciente STS de 20 de octubre de 2025, hemos analizado cómo se proyecta la regulación de la suspensión contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), sobre la medida cautelar que debe adoptar el órgano jurisdiccional cuando aquella se solicita, pero lo hemos hecho solo en relación con los acuerdos de liquidación en un supuesto de suspensión automática -aval bancario-.

2.- Conviene ahora resumir de forma sucinta la doctrina contenida en dicha sentencia, que ha sido reiterada en otras SSTS.

2.1.- La sentencia centra el problema planteado al explicar que *"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"*.

2.2.- Para la sentencia, *"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"*. Es decir, en ningún caso el órgano jurisdiccional queda vinculado *"de modo absoluto"* por la decisión que pueda adoptarse en la vía administrativa o económico-administrativa.

2.3.- No obstante, la Sala razona que, si bien los órganos jurisdiccionales *"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"*. Añadiendo 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 (...) 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"*.

2.4.- Lo que se traduce en dos consecuencias:

a.- En primer lugar, 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"*.

b.- En segundo lugar, que será necesario que la Administración argumente o aporte pruebas de las que pueda inferirse que *"la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales"*.

El órgano jurisdiccional, por lo tanto, deberá ponderar *"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-"*.

Concluyendo que *"el juez (...) sin venir obligado por ello a adoptar la suspensión como medida cautelar debida, sin embargo, [al realizar la ponderación exigida por los arts 129 y ss. de la LJCA deberá] (...) necesariamente (...) tener en cuenta la previa suspensión automática en vía administrativa por estar garantizada la deuda tributaria, así como la falta de acreditación por la Administración de perjuicios para los intereses generales por la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada, y, en caso, de alcanzar la decisión de denegar en vía jurisdiccional la suspensión solicitada, razonar adecuadamente por qué la suspensión dispuesta por el legislador tributario cuando se garantice la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional"*.

2.5.- En suma, en estos casos se impone un canon de motivación reforzada no estereotipada, de ahí que se exija una explicación y ponderación de las circunstancias e intereses concurrentes en cada caso. Por ello, nuestra doctrina exige al órgano jurisdiccional que, si considera que no procede mantener la suspensión acordada en la vía administrativa o económico-administrativa, haga explícitas las razones de su decisión, aunque debemos insistir en que el órgano jurisdiccional no está vinculado por las decisiones adoptadas en aquella fase.

Doctrina que, por lo demás, hemos reiterado en nuestras SSTS de 10 de diciembre de 2025 (rec. 6651/2023) y 14 de julio de 2026 (rec. 7809/2024), ambas referidas también a supuestos de suspensión automática por aportación de avales en garantía.

2.6.- Ciertamente, los casos que hemos analizado hasta la fecha han sido supuestos de la denominada suspensión automática acordada en la vía ordinaria y regulada en los arts. 224.1 y 233.1 LGT. Normas que establecen que *"la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente 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 de ejecución de la garantía". Enunciándose en los arts. 224.2 y 233.2 *"las garantías necesarias para obtener la suspensión automática"*.

Pero la doctrina resulta también aplicable a los casos de suspensión mediante la aportación de garantías alternativas, regulada en el art. 233.3 LGT, norma que dispone que *"cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, (...)"*.

En efecto, en estos casos la *ratio* de nuestra doctrina es también aplicable, pues la Administración, al igual que en los supuestos se suspensión automática, *"había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente"* -en este caso garantía hipotecaria-, concediendo la suspensión, *"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"*, por lo 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"* (la citada STS de 20 de octubre de 2025). De hecho, la Abogacía del Estado afirma que, en el caso de autos, procedería *"reiterar la doctrina sentada en las SSTS de 20 de octubre de 2025 y 10 de diciembre de 2025 "* -p. 11 del escrito de oposición-.

QUINTO. - Sobre la suspensión de la sanción.

1.- Afirma la Abogacía del Estado que la doctrina contenida en la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) no es aplicable a las sanciones.

1.1.- Los arts. 224.1 y 233 1 LGT, tras regular la suspensión automática a la que hemos hecho referencia, establecen 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"*. Norma esta última que dispone: *"La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa"*.

1.2.- Es cierto que la LGT, al referirse a las sanciones tributarias, dispone que quedarán "suspendidas" automáticamente, pero en realidad se trata de un supuesto de suspensión cuyas bases no son las típicas de este instituto, estando más próxima a los criterios que informan la denominada no ejecutividad. Si se quiere, la suspensión automática de las sanciones en la vía administrativa y económico-administrativa es un supuesto de suspensión *sui generis,* lo que dificulta la aplicación de la doctrina de la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) a la suspensión de las sanciones.

La razón del trato diferenciado radica en que la *ratio* en la que descansa la construcción de la norma es diferente en uno y otro caso.

En efecto, en el caso de los actos tributarios, en especial en los actos de liquidación que aquí se enjuician, la regla es la ejecutividad del acto. La suspensión se configura como una excepción, de aquí que el interesado tenga que pedirla, tanto en la suspensión automática como en los demás supuestos. Así, tanto el art. 224.1 como el art. 233.1, ambos de la LGT, establecen que la misma nace a *"instancia del interesado"* y que se acordará cuando la eficacia del acto de liquidación quede garantizada o suficientemente garantizada -arts. 224.1 y 233.1 y 3-; sin necesidad de prestar garantía, *"cuando se aprecie que al dictarlo [el acto] se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho"* -arts. 224.3 y 233.5-; o cuando la ejecución pueda generar perjuicios de *"difícil o imposible reparación"* -art. 233.4- .

Sin embargo, en el ámbito sancionador los principios que inspiran la regulación son otros. En efecto, en este ámbito la idea que preside la regulación, en las vías administrativa y económico-administrativa, es la no ejecución de la sanción hasta que se haya puesto fin a las mismas. Esta especialidad se justifica en la aplicación de los principios de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

Así, con claridad, la STS de 5 de octubre de 2004 (rec. 4793/1999), entre otras, razona: *"el principio de "presunción de inocencia" previsto en el artículo 24.2 de la Constitución (que, a pesar de sus connotaciones penales, es perfectamente aplicable a las infracciones y sanciones administrativas y tributarias) y el principio --sinónimo del anterior-- de "presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario", que se traducen en el axioma de que "la resolución será ejecutiva --sólo-- cuando ponga fin a la vía administrativa" (sin necesidad, en consecuencia, de instar, mientras tanto, su suspensión, con o sin fianza, para obviar su ejecutividad) (...)"*.

Por otra parte, la STC 66/1984, entre otras, es clara al razonar que: *La ejecutividad de los actos sancionadores pertenecientes a la categoría de los de este recurso no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela*

judicial efectiva. En el caso presente, estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece (...). El derecho a la tutela se satisface, pues facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión".

El legislador, con base a estos principios, ha optado por una regulación garantista y ha entendido que no procede ejecutar la sanción hasta que no se cierre la vía administrativa.

Ciertamente, la solución adoptada por la LGT no es la misma que la regulada en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, es decir, la de no ejecución de las sanciones. Así, el art. 98 de esta establece que *"los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo que: (...) b) Se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que quepa algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición"*. Mientras que la LGT opta por entender, por razones que no es preciso ahora hacer explícitas, que no estamos ante un supuesto de no ejecución, sino ante un supuesto de suspensión automática -art. 224.1 y 233.1-. No obstante, lo cierto es que las consecuencias jurídicas son similares a las derivadas de la no ejecución.

En efecto, la "suspensión" de la sanción es automática, es decir, no es necesario pedirla, como sí lo es para suspender el acto tributario en las vías administrativa y económico-administrativa. Basta con la impugnación de la sanción para que esta quede suspendida -art. 212.3.a) LGT, sin que, además, se exijan intereses de demora en los términos establecidos en el art. 212.3.b). Estos efectos jurídicos se mantendrán hasta que se ponga fin a la vía administrativa y, siguiendo la doctrina del TC, la suspensión se mantendrá, aunque haya finalizado la vía administrativa, hasta que, en caso de recurso contencioso-administrativo, *"se adopte la decisión judicial"* que proceda y *"sin necesidad de prestar garantía"* (art. 233.11 LGT).

1.3.- Las diferencias indicadas impiden que apliquemos la doctrina de nuestra STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) a las sanciones. De hecho, la procedencia de la "suspensión" de la sanción no ha sido enjuiciada en vía administrativa o económico-administrativa, ni tampoco se ha exigido garantía alguna para su suspensión.

2.- La posibilidad de proyectar la "suspensión" automática establecida para las sanciones en vía administrativa y económico administrativa a la vía contencioso-administrativa ha sido y es objeto de discusión, pero la posición de esta Sala es clara y se ha mantenido constante desde nuestra STS (Pleno) de 7 de marzo de 2005 (rec. 715/1999), donde razonamos que *"lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa (o sea, que ésta se agote), y no la firmeza en el sentido de que, hasta la resolución final del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría afirmarse que la sanción había quedado firme en vía administrativa",* no existiendo 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)"*.

Esta doctrina la hemos aplicado, entre otras, en nuestras SSTS de 14 de abril de 2005 (rec. 1829/2000), 27 de marzo de 2008 (rec. 1159/2007) y 23 de junio de 2011 (rec. 6640/2010). De hecho, la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) es especialmente cuidadosa al resaltar las singularidades del caso en ella enjuiciado, de forma que la doctrina que en ella establecimos no contraviene ni desautoriza la fijada por la STS (Pleno) de 7 de marzo de 2005 (rec. 715/1999).

3.- Ahora bien, lo que debemos en este momento analizar es el alcance que pueda tener el ofrecimiento de garantía suficiente para asegurar el abono de la sanción cuando el órgano jurisdiccional decida sobre la procedencia y alcance de la medida cautelar de suspensión.

3.1.- La consecuencia de lo que venimos razonando es que la decisión de suspender la sanción durante la tramitación del proceso contencioso-administrativo corresponde al orden jurisdiccional que conoce del recurso interpuesto contra la sanción, el cual deberá adoptar la decisión que proceda en aplicación de los criterios establecidos en los arts. 129 y ss. de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

La decisión de los órganos jurisdiccionales exige una ponderación singular de las circunstancias concurrentes en cada caso, pero del mismo modo en que la ley hace explícitos unos criterios generales de ponderación, también resulta posible por vía jurisprudencial el complemento y modulación de estos.

Básicamente, los criterios generales de ponderación son tres:

- Uno positivo, el denominado *periculum in mora* al que se refiere el art. 130.1 LJCA, que permite adoptar la medida cautelar cuando *"la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso"*.

- Otro negativo, cuando de la adopción de la medida *"pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero"* -art 130.2 LJCA-.

- Y un tercero, que puede operar de forma positiva o negativa, que es el *fumus* boni *iurus,*

3.2.- Ahora bien, sin perjuicio de que, como hemos dicho, la valoración de la adopción de la medida cautelar debe realizarse de forma singularizada, no es menos cierto que el juicio de ponderación no puede ser el mismo cuando se solicita la suspensión de la sanción con garantía -como ocurre en el caso enjuiciado- que cuando se interesa sin ella.

En efecto, en el caso de ofrecerse garantía suficiente que cubra la totalidad del importe de la sanción impuesta, el cobro de la sanción por la Administración está garantizado, lo que en principio implica que, salvo que la falta de ejecución de la sanción causase perturbación al interés general o de tercero, o concurriese alguna otra circunstancia debidamente motivada en el auto judicial, en principio, debería accederse a la suspensión instada.

Pues, como se ha dicho en el ATS de 13 de febrero de 2013 (PMC 3/2013-0021), *"la demora hasta la decisión del proceso del ingreso en las arcas públicas de dichas cantidades, no es en sí misma, o no parece, causa de una perturbación grave a los intereses generales o de tercero"*. En la misma línea, la STS de 24 de febrero de 2014 (rec. 2947/2013), razona que *"de la suspensión de la ejecución de la sanción no se deriva perjuicio alguno para el interés general, porque no siendo éste el recaudatorio a fin de subvenir a las necesidades públicas, sino el de retribuir la conducta infractora, esa finalidad no padece por el hecho de que se demore la ejecución entretanto se decide, en sede jurisdiccional, sobre la adecuación del castigo pecuniario al ordenamiento jurídico"*.

La STS de 27 de febrero de 2013 (rec. 5082/2011), de hecho, considera elemento a ponderar, a efectos de conceder la suspensión, la oferta de garantía en materia sancionadora y afirma que *"hay que reconocer que, habiéndose ofrecido por la entidad, si la Sala lo estimaba oportuno, la constitución ante la Agencia Tributaria de garantía en forma de hipoteca inmobiliaria (...), por no disponer de los medios necesarios para hacer frente al pago y ante la imposibilidad de obtener garantía en forma de aval bancario, que dicho ofrecimiento debió ser aceptado por el Tribunal, (...)"*.

En suma, parece razonable entender que, en el ámbito tributario, en aquellos casos en los que el solicitante de la suspensión de la sanción ofrezca una garantía, razonablemente suficiente, que asegure el cobro de aquella por parte de la Administración, el órgano jurisdiccional debe realizar una motivación singular y específica de las razones por las que, pese a ello, no accede a la suspensión.

En un Estado de derecho, las potestades atribuidas a la Administración o a los órganos jurisdiccionales deben ejercitarse de buena fe, de manera justa, buscando la eficacia del propósito para el que fueron establecidas, sin exceder de los límites fijados para su ejercicio y nunca de una forma irrazonable.

Por ello, debe exigirse al órgano jurisdiccional una especial motivación, con exposición singular de los argumentos conforma a los cuales, pese al ofrecimiento de garantía suficiente que asegure el abono de la sanción, no debe procederse a la suspensión.

4.- El parecer de la Sala puede resumirse, por lo tanto, en los siguientes puntos:

4.1.- La doctrina contenida en la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023) no resulta de aplicación cuando lo que se pretende es la suspensión de una sanción de multa.

4.2.- La suspensión automática de las sanciones que opera en las vías administrativa y económico-administrativa no puede extenderse al recurso contencioso-administrativo.

4.3.- Corresponderá, por lo tanto, al órgano jurisdiccional, haciendo aplicación de los criterios establecidos en los arts. 129 y ss. de la LJCA, resolver motivadamente sobre la suspensión solicitada, el alcance de esta y, en su caso, las garantías que deban exigirse al efecto.

4.4.- No obstante, cuando el solicitante de la medida de suspensión de la sanción ofrezca garantía razonablemente suficiente, de modo que quede asegurado el cumplimiento de esta en el caso de que su

recurso sea desestimado, el órgano jurisdiccional, que pese a ello puede denegar la suspensión, deberá hacer explícitas las razones por las que, en tal caso, no procede acordarla.

SEXTO. - Doctrina que se establece.

1.- En relación con la liquidación, cabe reiterar la doctrina contenida en la STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023), si bien indicando que resulta de aplicación a aquellos supuestos regulados en el art. 233.3 LGT, siempre que conste que la Administración haya considerado suficiente la garantía y accedido a la suspensión.

Por ello, se fija como doctrina:

-Los Tribunales del orden contencioso-administrativo, en el ejercicio de su potestad cautelar para adoptar la decisión que corresponda según lo regulado en los arts. 129 y ss. de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, han de valorar las medidas cautelares conforme a los criterios del artículo 130 de dicha ley y a los principios generales que existen en el ordenamiento tributario -seguridad jurídica y buena administración, entre otros-, sin que ello implique que queden vinculados por el juicio valorativo que haya efectuado la Administración tributaria, aunque no hayan variado las circunstancias desde entonces.

-No obstante, en la ponderación de los intereses en conflicto a la que está obligado el órgano jurisdiccional, un indicio importante que habrá de ser necesariamente valorado es la suspensión, acordada por la administración en la vía económico-administrativa, por haber considerado suficiente la garantía aportada. Ello, sin perjuicio de considerar 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 su denegación, razonando de modo suficiente por qué no accede, en el caso concreto, a la suspensión que el legislador tributario ha dispuesto para cuando se garantice la deuda mediante una hipoteca cuya suficiencia ha sido avalada por la Administración, como ocurre en este caso.

2.- En relación con la sanción cabe fijar la siguiente doctrina:

- Los Tribunales del orden contencioso-administrativo, en el ejercicio de su potestad cautelar para adoptar la decisión que corresponda según lo regulado en los arts. 129 y ss. de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, han de valorar las medidas cautelares conforme a los criterios del artículo 130 de dicha ley y a los principios generales que existen en el ordenamiento tributario, sin que la suspensión automática de las sanciones establecida en las vías administrativa y económico-administrativa se extienda a la contencioso-administrativa.

-En la ponderación de los intereses en conflicto que realice, el órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta el hecho de que quien solicite la suspensión de la sanción ofrezca garantía suficiente que asegure el abono de esta. Y, si considera que no procede la suspensión, habrá de realizar una motivación singular y específica de las razones que le han llevado a denegarla.

SÉPTIMO. - Aplicación de la doctrina al caso de autos.

1.- Cabe reprochar al Auto recurrido falta de motivación.

En efecto, el Auto denegó la solicitud relativa a la suspensión sin garantías entendiendo que la declaración responsable del obligado tributario no era suficiente para dar por acreditada la existencia de perjuicios irreparables que justifiquen aquella y, también, en cuanto a la sanción, consideró que no es posible acceder a ella con base a la existencia del *fumus boni iuris*.

Ahora bien, la recurrente también alegó que la liquidación ya había sido suspendida en vía económico-administrativa y la garantía hipotecaria ofrecida había sido aceptada por la Administración. Y, por otra parte, tras exponer que el valor de la finca, en principio, era suficiente para cubrir la sanción, también ofrecía la constitución de hipoteca para garantizar a la Administración el cobro de la sanción.

Estos argumentos fueron rechazados por la Sala de Aragón, con argumentos generales, razonando que no cabe la automática extensión de los criterios establecidos por la LGT al ámbito contencioso-administrativo y, por otra parte, insistiendo en que no hay perjuicio irreparable, pues, en su caso, la Administración procedería a devolver lo ingresado.

2.- El auto no supera los estándares de motivación que deben ser exigidos a un órgano jurisdiccional. En efecto, una vez que la liquidación ha quedado garantizada y la Administración ha aceptado la suficiencia de la garantía, la efectividad del acto está asegurada y, como hemos explicado, la no suspensión requiere una especial motivación.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Motivación que también cabe exigir en relación con la petición de suspensión de la sanción, pues, ciertamente, la Administración no ha aceptado la suficiencia de la garantía, pero la recurrente ofreció la constitución de hipoteca y razonó que, en principio, la misma era bastante para cubrir la liquidación y la sanción. Es decir, no se limitó a indicar que ofrecía garantía, sino que, además, razonó sobre la seriedad de esta. En estas circunstancias, denegar la suspensión razonando, de forma general, que no cabe extender a la vía contencioso-administrativa los criterios de la LGT o que la solvencia de la Administración garantiza, en su caso, la devolución, es una motivación insuficiente que no valora ni pondera de forma individualizada las circunstancias del caso, pues no se hacen explícitas las razones singulares por las que, pese a estar asegurada la sanción, no procede la suspensión.

El ofrecimiento de la garantía asegura el cobro de la sanción, sin que conste que de la suspensión se derivan perjuicios para el interés general o de terceros u otras circunstancias que justifiquen denegar la suspensión instada. De hecho, la Abogacía del Estado, subsidiariamente, no se oponía a la suspensión de quedar la ejecución de la sanción debidamente garantizada.

3.- Procede, en consecuencia, estimar el recurso y suspender la liquidación, pues, respecto de esta, la propia Administración considera que la garantía ofrecida es suficiente. Y, asimismo, suspender la sanción, pero en este caso la suspensión debe quedar condicionada a la prestación de garantía por el solicitante, la cual deberá presentarse en el plazo de dos meses. Su suficiencia para la cobertura de las posibles consecuencias derivadas de la suspensión deberá ser valorada por el órgano jurisdiccional de instancia.

OCTAVO. 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 :

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora Dª. Carmen Fortes Pardo, en representación de D. Olegario , contra el Auto de 14 de junio de 2024 (rec. 24/2024) dictado por la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en la pieza separada de medidas cautelares, que desestimó el recurso de reposición formulado contra el Auto de 12 de abril de 2024, ambos denegando la medida cautelar instada.

3.- Estimar el recurso de reposición deducido contra el auto de 12 de abril de 2024, denegatorio de la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 23 de noviembre de 2023 (NUM000 y NUM001), y, previa anulación del citado auto, se acuerda acceder a la medida cautelar instada en los términos expuestos en el fundamento de derecho séptimo, con las consecuencias y con el alcance allí indicados.

4.- Respecto de las costas procesales, estese a lo acordado en el fundamento de derecho octavo.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ