

LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ECONOMICO-ADMINISTRATIVOS OBJETO DE RECLAMACION

I

Con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 se inicia en España una alteración sustancial del sistema tributario hasta entonces vigente y que en los momentos actuales todavía se halla en fase de desarrollo, a pesar de la numerosa normativa, tanto legal como reglamentaria, emanada en esta materia desde aquella fecha.

Pero si cuando se habla de reforma tributaria se piensa normalmente en la modificación de los textos normativos reguladores de los impuestos vigentes, o en la creación o desaparición de determinadas figuras impositivas, ello no quiere decir que la misma no pueda consistir en la reforma de aquellas otras normas que regulan el ámbito de aplicación de las distintas figuras creadas, modificadas o sustancialmente reformadas. Es más, se puede afirmar que en muchos casos la reforma tributaria sustancial caracterá de toda operatividad si no viene acompañada de la consiguiente reforma de los aspectos procedimentales del sistema tributario ¹.

¹ Como acertadamente señala BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y advirtiendo precisamente del peligro contrario a aquel que en el texto se señala, «algunas de las medidas más espectaculares y revolucionarias adoptadas en el mundo jurídico, con fuerte respaldo político, han visto considerablemente reducida su carga revolucionaria —entendida la expresión en el sentido más noble de cambio radical— entre una maraña de normas procedimentales que acompañaban, con aspecto inofensivo, a las normas tributarias en que la reforma se plasmaba» («Aspectos procedimentales del delito fiscal», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, p. 737).



El legislador español de la reforma no ha sido ajeno a estas consideraciones, y junto con las modificaciones sustanciales del sistema tributario, llevó a cabo otra: la elaboración de una serie de textos normativos que habrían de plasmarse en una modificación y reforma de algunos aspectos procedimentales del sistema tributario².

El Real Decreto 2.244/197, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el Recurso de Reposición previo al Económico-Administrativo; la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo; el Real Decreto-Legislativo 2.795/7980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley de Bases citada; y el Real Decreto 1.999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, confirman la opinión expuesta en líneas anteriores.

Pero el presente trabajo, por fuerza no puede pretender extenderse al examen de todas las cuestiones que plantea la normativa mencionada si tiene como objetivo el de llegar más allá del mero examen superficial de los textos citados, de ahí que el campo de estudio aparezca circunscrito a una concreta modificación de entre todas las introducidas por la reforma de los aspectos procedimentales del sistema. Se trata del tema relativo a la suspensión de los actos económico-administrativos de una reforma, ha sido objeto de una total alteración de su reglamentación como consecuencia de su reclamación. Tema este que más adelante, como a continuación tendremos ocasión de ver.

II

Como consecuencia de la presunción de legalidad de que gozan en general los actos administrativos y en razón del interés general que se persigue con los mismos, se ha venido afirmando casi con absoluta unanimidad la ejecutividad del acto administrativo en cuestión³ y la

² Aunque algún autor afirma que la reforma de los aspectos procedimentales no estaba pensada ab initio, y que la misma se produjo como consecuencia de la supresión de los Jurados Tributarios y por la necesidad de colmar la laguna que con ello se producía en cuanto a los procedimientos de determinación de las bases impositivas (Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La nueva legalidad en la vía económico-administrativa», *Crónica Tributaria*, núm. 36, pp. 83-84), no es menos cierto que la doctrina venía reclamando ya con anterioridad una reforma de la materia en cuestión y que el desarrollo normativo posterior no es tan imprevisto como pudiera parecer.

³ Cfr. al respecto MARTÍN-RETORTILLO GONZÁLEZ, C.: *Suspensión de los actos administrativos por los Tribunales de lo Contencioso*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1963, pp. 31-39.



consiguiente calificación de la suspensión de dicho acto como situación excepcional y transitoria.

A este orden de consideraciones no ha sido ajena la materia económico-administrativa, y algún autor encuentra ya en la Instrucción General de Rentas de 1816 la afirmación del principio de ejecutoriedad de los actos económico-administrativos, y señala igualmente que los textos legales posteriores al mencionado, «se han venido copiando unos de otros, incluso los que regulaban el ejercicio de la jurisdicción contencioso-administrativa en sus albores, evitando que por el hecho de la mera reclamación se enervara la fuerza ejecutiva de la actividad gestora de la Administración»⁴.

A mediados del presente siglo, algunas leyes generales del Derecho Administrativo vienen a confirmar esta tendencia señalada en favor de la ejecutividad del acto administrativo, a pesar de su reclamación, y su consiguiente no suspensión salvo en supuestos excepcionales. Así, y por lo que a la primera de las afirmaciones se refiere, los artículos 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 y 33 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (texto refundido aprobado por Decreto de 26 de julio de 1957) consagran, con expresiones terminológicas bastante similares, la inmediata ejecutividad de los actos administrativos; la primera parte del artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo, del artículo 34 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, y el número 1 del artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, confirman tal ejecutividad aun en el caso de que se interponga recurso contra tales actos; y por último, los artículos 116, segunda parte de la Ley de Procedimiento, 34 segunda parte de la Ley de Régimen Jurídico, y 122,2 de la Ley de la Jurisdicción señalan que excepcionalmente procederá la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación⁵.

Los actos económicos-administrativos no podían ser ajenos a la regulación que con carácter general se establece para los actos admi-

⁴ TURPIN VARGAS, J.: «La suspensión en la ejecutoriedad de los actos económico-administrativos», *Hacienda Pública Española*, núm. 48, pp. 231-232. En general, por todo cuanto se refiere a los antecedentes legales del tema que se examina, se puede ver la obra citada de este autor, pp. 231-235.

⁵ Para una exposición amplia y detallada del Procedimiento Administrativo se pueden ver las obras de GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1977; y *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, Ed. Civitas, Madrid, 1975.



nistrativos en los textos legales citados, es por ello que el Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, recoge igualmente la posibilidad de suspender la ejecutividad del acto. Y así, en el número 1 del artículo 83 estableció que «los órganos competentes para conocer de las reclamaciones podrán acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución del acto administrativo impugnado mientras dure la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, exigiendo, en todo caso, la constitución de garantía»⁶.

III

La literatura surgida en relación con el tema de la suspensión de los actos económico-administrativos, como consecuencia de su reclamación habría de ser abundantísima. La deficiente redacción del precepto, tanto en la regulación de los aspectos sustanciales como procedimentales de la suspensión, ocasionó numerosas controversias doctrinales, siendo también abundante el número de pronunciamientos jurisdiccionales sobre el punto en cuestión⁷.

Un primer dato a considerar en relación con el artículo 83 del R. P. E. A. de 1959 es el relativo a la ausencia de mención sobre el o los motivos en virtud de los cuales se podía conceder la suspensión del acto. Esta falta de previsión normativa ocasionó la inexistencia de criterios jurisprudenciales con base en los cuales se pudiera ir formando alguna forma de concreción de los amplios poderes discrecionales que ante tal ausencia ejercitaban en cuanto a sus decisiones los Tribunales Económico-Administrativos⁸.

⁶ Recoge también este Reglamento el principio de la ejecutividad del acto económico administrativo impugnado al establecer, en su artículo 82, que «la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y multas».

⁷ Tal vez el trabajo más completo sobre este tema, cuando menos en sus aspectos procedimentales sea el de NIEVES BORREGO, J.: *El procedimiento económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

⁸ Una exposición de algunas manifestaciones jurisprudenciales en torno a la discrecionalidad en la concesión y ponderación de los motivos en virtud de los cuales se puede acceder o no a la suspensión se pueden contrar en TURPIN VARGAS, J.: *El procedimiento económico-administrativo (Tribunales y Jurados)*, 3.ª ed., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp. 598-600.



De la existencia de tan amplios poderes discrecionales en cuanto a la decisión en favor o no de la suspensión se derivaron algunas nocivas consecuencias también señaladas por la doctrina, así:

1) Se afirmó en repetidas decisiones la imposibilidad de revisar los acuerdos de los T. E. A. denegatorios de la suspensión, e igualmente se manifestó la imposibilidad de impugnar en alzada por los interesados tales acuerdos denegatorios⁹.

2) Se consagró y difundió ampliamente la posibilidad de que, como consecuencia de la discrecionalidad aludida, no se hiciera necesario razonar los motivos en virtud de los cuales se denegaba la suspensión de la ejecutoriedad del acto económico-administrativo. Llegándose incluso en algunos acuerdos y resoluciones de los T. E. A. a presentar considerandos del siguiente tenor: «Que, como la facultad de resolver las solicitudes de suspensión es totalmente discrecional para este Tribunal y del examen de las circunstancias que concurren en el presente caso, resulta que ... es aconsejable acceder a lo solicitado». Como observa Turpin Vargas, basta con suplir los puntos suspensivos con un sí o un no, sirviendo para ambos supuestos el mismo razonamiento¹⁰. Como se puede imaginar, la ausencia de motivación de la denegación de la suspensión, unida al hecho de que se venía denegando la posibilidad de recurrir contra tales acuerdos denegatorios, ponía de manifiesto la situación en que quedaban los sujetos que instaban la suspensión: una situación de práctica indefensión. De ahí también que una cierta doctrina sostuviera la necesidad y afirmara no sólo la posibilidad sino también la obligación por parte de los Tribunales de motivar los acuerdos, pues la existencia de una potestad discrecional en

⁹ Algunas citas jurisprudenciales que definen con absoluta claridad esta posición, se encuentran en: MARTÍN QUERALT, J.: «La suspensión de los procedimientos recaudatorios», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, pp. 560-508; y GARCÍA-TORRALBA, E.: «La suspensión de liquidaciones tributarias: análisis jurisprudencial», *Crónica Tributaria*, núm. 22, pp. 72 y ss.

En favor de la posibilidad de impugnar los acuerdos denegatorios de la suspensión del acto económico-administrativo se muestra, además de los dos autores citados en la nota, ROSSY, H.: «Suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en la vía económico-administrativa», *Crónica Tributaria*, núm. 9, p. 76.

¹⁰ «La suspensión en la ejecutoriedad...», cit. p. 239. Que añade: «Hemos de decir que, si la utilización de esos formularios con unas expresiones estereotipadas no son convincentes sobre la decisión adoptada, tampoco lo es la jurisprudencia dada para revalidar ese modo de actuar».

la concesión o denegación de la suspensión no eximía en ningún caso de la necesidad de que la decisión fuera razonada ¹¹.

3) Los Tribunales Económico-Administrativos no distinguían claramente entre suspensión y aplazamiento de los actos económico-administrativos y, consecuentemente, hacían uso de la potestad discrecional indistintamente en uno y otro caso ¹².

4) Por otra parte, aunque es cierto que discrecionalidad no equivale a arbitrariedad, no es menos cierto —y a la vista de lo anteriormente señalado a nadie puede extrañar— que el uso prolongado en el tiempo de tan amplias facultades discrecionales acaba, antes o después produciendo arbitrariedades. Como agudamente señala Turpin Vargas «la discrecionalidad tiende necesariamente a un puro arbitrio y éste, casi por estas circunstancias, cae en el arbitrismo aun sin quererlo el organismo decisor, al carecer éste de los elementos indispensables para hacerlo con conciencia de un acierto o probabilidades de conseguirlo» ¹³.

5) El hecho de que la mayor parte de las controversias que se suscitaban ante los Tribunales Económico-Administrativos estuvieran

¹¹ Así, MARTÍN QUERALT, J.: *op. cit.*, p. 522, cuando señala que: «No hace falta recurrir a la Ley de Procedimiento Administrativo, cuando el texto regulador del procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas se pronuncia con claridad meridiana sobre este punto al establecer en su artículo 57, que “deberán ser motivados los actos..., que decidan 2.º) la suspensión de los efectos de los actos administrativos reclamados o la denegación de la suspensión”. Ante semejante precepto, es evidente la improcedencia de cualquier razonamiento en sentido contrario, en aplicación del principio ‘in claris non fit interpretatio’».

¹² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, es de la opinión, que suscribo plenamente, que entiende que la diferencia entre suspensión y aplazamiento estriba en que «la suspensión responde a una mayor o menor incertidumbre respecto de la validez —y, por tanto, de la eficacia— del acto administrativo. El aplazamiento, por el contrario, lleva implícitas la validez y la eficacia, del correspondiente acto administrativo, y su consumación se somete a plazo» («Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 2, p. 237). MARTÍN QUERALT, J., define la suspensión como «una paralización del procedimiento recaudatorio ya iniciado, motivada por causas que aconsejan una detención momentánea del citado procedimiento, en tanto se resuelvan las cuestiones merecedoras de pronunciamiento por parte de los órganos que actúan la función jurisdiccional en materia tributaria, y siempre que se constituya por parte del recurrente la oportuna garantía, con el fin de salvaguardar los intereses del ente público» (*op. cit.*, p. 503). Salvando las referencias al procedimiento de recaudación a cuya suspensión va referida la definición, la misma es perfectamente aplicable a la suspensión de los actos económico-administrativos en general.

¹³ Cfr. «La suspensión cit...», *cit.* p. 238.



relacionadas con cantidades de dinero hizo que se difundiera la opinión en virtud de la cual los criterios del artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo, 34 de la Ley de Régimen Jurídico y 122,2 de la Ley de Jurisdicción no debían ser aplicados por los Tribunales en la medida en que, al tratarse precisamente de cantidades dinerarias las objeto de conflicto, la ejecución de los actos económico-administrativos que ordenaban el pago de dichas cantidades no podían ocasionar en ningún caso daños o perjuicios de difícil o imposible reparación, toda vez que con la simple devolución de la cantidad indebida por parte de la Administración Financiera, quedaba subsanado el daño o perjuicio producido en la economía del particular. Igualmente existen numerosas resoluciones, e incluso sentencias del Tribunal Supremo que afirman este criterio. Apoyándose de otra parte, para la justificación del mismo, en la solvencia económica de la Administración tanto estatal como local y en la subsiguiente posibilidad de devolver en todo caso las cantidades satisfechas como consecuencia de la denegación de la suspensión.

La doctrina puso de manifiesto lo erróneo de los razonamientos señalados, principalmente por los siguientes motivos:

— Porque tal interpretación jurisprudencial contradice lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuando afirma que «respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente»^{13 bis}.

— Porque mientras que la ley habla de reparar, las decisiones jurisprudenciales centran el cumplimiento de tal requisito en la posibilidad de devolver la cantidad indebidamente ingresada, y como se ha puesto de manifiesto por García-Torralba ambos conceptos no son sinónimos, «porque el primero no implica solamente entregar lo recibido, sino colocar al reparado en una situación idéntica a la que se encontraba antes de producirse el daño»¹⁴.

^{13 bis} Como señala ROJAS FRANCO, «No siempre el dinero lo puede todo. Resulta que tal vez el acto anulado ha ocasionado perjuicios tan relevantes en el orden moral, estético, histórico, familiar, etc., que el particular no obtendrá una indemnización justa por el daño que se le causó» (tomado de GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Comentarios...», cit. p. 748).

¹⁴ *Op. cit.*, p. 82, y añade a continuación: «Y si siempre será posible 'devolver' cuando el deudor potencial es el Estado, no siempre será posible —o lo será difícilmente— 'reparar' las consecuencias de la no suspensión en razón de la situación particular del afectado».



— Por último, porque en determinadas ocasiones el daño causado con la no concesión de la suspensión no es de carácter económico y por tanto la devolución de lo indebidamente pagado resulta una medida reparadora insuficiente. Piense, por ejemplo, en el caso de un empresario que atravesando una situación de iliquidez ve rechazada la suspensión del acto económico-administrativo en virtud del cual se ve obligado a satisfacer a la Administración financiera una determinada cantidad de dinero de la que carece. Ello puede dar lugar al embargo del patrimonio empresarial, con la consiguiente pérdida del buen nombre comercial e incluso la posible extinción física de la empresa por la imposibilidad material de seguir funcionando al haber sido trabados los bienes que permiten producir. Es evidente que en este caso el daño producido por la denegación de la suspensión no es que sea de difícil reparación, es que su reparación es imposible: no hay forma de devolver el buen nombre perdido o de rehabilitar una empresa ya extinta con la mera devolución de unas cantidades indebidamente cobradas ¹⁵.

Los problemas que se plantearon no han sido objeto, ni mucho menos, de una enumeración exhaustiva, ni tampoco se pretendía. Se han mencionado, y sólo a grandes rasgos, algunos de los problemas de índole sustancial que se presentaron en la aplicación del precepto, con exclusión de los de índole procesal —que también los hubo— ¹⁶. Ante

¹⁵ Si la situación que se describe parece una pura elucubración teórica sin ningunos visos de realidad, se puede pensar en el caso, sucedido en tiempo ya lejano, que comentaba TURPIN VARGAS, J., en la desaparecida revista *La Acción Administrativa y Fiscal* en el núm. 120, de octubre de 1934: Hacia el año 1925 se nombró gubernativamente miembro de una Comisión gestora de determinado Ayuntamiento a un vecino de dicha localidad. Dejaron en descubierto el pago de la Contribución Rústica devengada por los bienes de dicho Ayuntamiento y declarada la responsabilidad de todos los concejales, repartió el Agente ejecutivo el importe de dicha contribución entre todos ellos. Carente de toda clase de bienes nuestro personaje, excepto de la modestísima casa en que vivía, se le embargó y se le subastó al no haber podido pagar él la cantidad que se le había repartido, con adjudicación de la misma al mejor postor, desahuciándole de su vivienda. Interpuesta reclamación económico-administrativa, sin éxito, y más tarde recurso contencioso, se le dio la razón; pero al dar cumplimiento a la sentencia, la casa estaba transferida a un tercero, que la tenía inscrita en el Registro de la Propiedad, no pudiéndose hacer otra cosa que indemnizarle en el importe de lo obtenido en la subasta, que, como cabe suponer, no alcanzó el verdadero valor.

¹⁶ Vid. al respecto la obra de NIEVES BORRERO citada y FERNÁNDEZ DE PINEDO, T.: «El artículo 83 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 101, pp. 1.041 y ss.



tal situación de expectativas jurídicas insatisfechas, hubo de ser la doctrina, una vez más, la que buscara vías de solución a tales problemas. Dos fueron fundamentalmente las posiciones que se plantearon:

A) De una parte se sugirió la posibilidad de llevar a cabo una interpretación correctora del artículo 83 del R. P. E. A. al objeto de que la concesión o no de la suspensión del acto económico-administrativo impugnado no sea una facultad discrecional de los Tribunales, que conceden o no la misma libremente y sin necesidad de fundamentar su decisión, sino que se convirtiera, o mejor, que fuera considerada como una facultad reglada de la que consiguientemente se derivarían los dos siguientes efectos fundamentales: La necesidad de motivar la decisión por la que se concede o deniega la suspensión y la posibilidad de recurrir contra la decisión denegatoria de la misma. Esta postura tuvo su desarrollo a través de dos vías distintas:

— Una de las vías consistía en estimar que lo que existía en el caso del artículo 83 era, más que una competencia discrecional, un concepto jurídico indeterminado «concepto cuya apreciación en cada caso concreto se remite al órgano que conozca de la reclamación (...) ante la imposibilidad de prever a nivel general todas y cada una de las circunstancias que puede presentar la cambiante realidad», ello permitiría «la apertura de nuevas vías en pro de una sujeción lo más completa posible de los actos administrativos (...) al conocimiento de los órganos llamados a realizar funciones de contenido netamente jurisdiccional»¹⁷.

¹⁷ MARTÍN QUERALT, J.: *op. cit.*, pp. 515-516. Que añade: «La apuntada solución, como hemos visto, se basa en una muy diversa serie de razonamientos. En primer lugar debe de tenerse en cuenta que la naturaleza de la función a desarrollar por los Tribunales Económico-Administrativos reviste carácter netamente jurisdiccional, pese a la naturaleza marcadamente administrativa de tales órganos —razón esta última que quizá obligara a acentuar más las garantías de que debe estar dotado un órgano llamado a cumplir funciones jurisdiccionales—. Precisamente la solución que propugnamos trata de consolidar las aspiraciones hacia una mayor jurisdiccionalidad de los citados órganos, equiparando en este punto —suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados— la normativa que les es aplicable en la vía contencioso-administrativa, equiparación que entendemos debe realizarse en un doble ámbito: en el aspecto sustantivo, admitiendo, cuanto menos, las causas de suspensión previstas por la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa y en el terreno procesal, otorgando a las impugnaciones sobre suspensión el cauce procesal adecuado, atendida la entidad —naturaleza y cuantía— del fondo del asunto sobre el que versa la reclamación principal. En segundo lugar, lo exige así la necesaria uniformidad que debe existir en las soluciones ofrecidas por el Derecho como cauce de viabilidad de las pretensiones a deducir por los administrados en sede jurisdiccional. El admitir en



— La otra vía consiste en confrontar el régimen establecido en el artículo 83 del R. P. E. A. con el establecido en el artículo 122,2 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De tal confrontación resulta una evidente disparidad de tratamiento en uno y otro caso: Mientras que en vía económico-administrativa la facultad del órgano es totalmente discrecional, en vía contencioso-administrativa, la facultad es totalmente reglada. Ahora bien, los Tribunales Contencioso-Administrativos en su función de órganos revisores de los Tribunales Económico-Administrativos no deben limitarse a comprobar la aplicación correcta del artículo 83 del R. P. E. A. sino que una vez que conocen de tales supuestos en revisión el problema se plantea en términos distintos por cuanto en el conocimiento sobre las decisiones denegatorias de la suspensión de los actos económico-administrativos será de aplicación el artículo 122,2 de la Ley citada, en virtud del cual se suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando de la misma se pudieran derivar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación. La consecuencia de cuanto antecede es clara: O bien se unifican ambos criterios en el del artículo 122,2 (en virtud del cual se establece el carácter reglado de la facultad decisoria) o bien se crea una línea de fractura entre ambas normas con la consiguiente aplicación de criterios contrapuestos. La opción en esta tesitura es clara en favor de la primera de las dos soluciones¹⁸.

Resulta claro que por distintos caminos ambas posturas conducen a idéntico resultado: La consideración de la facultad de decidir sobre la concesión o denegación de la suspensión de la ejecutoriedad del acto económico-administrativo impugnado como una facultad reglada, con los efectos que de ello se derivan y a los que anteriormente se hizo referencia.

B) De otra parte se sugirió, sin que esta sugerencia pueda ser considerada como antitética de la anterior, sino más bien como complementaria, una reforma del artículo 83 del R.P.E.A. en el sentido de que la concesión de la suspensión fuera automática, o cuando menos de concesión obligada, siempre y cuando se acreditase el hecho de haber interpuesto la reclamación y se justificase la prestación de garantía suficiente del cumplimiento de lo dispuesto en el acto econó-

un mismo supuesto causas de suspensión distintas según cuál sea la vía en que se inste aquélla, conduce a poner de manifiesto una pluralidad de criterios sólo justificable en el supuesto, que no es el que nos ocupa, de que la materia regulada fuese también sustancialmente distinta.

¹⁸ Cfr. GARCÍA-TORRALBA, E.: *op. cit.*, pp. 73-82.



mico-administrativo suspendido caso de que la resolución fuera contraria a la impugnación, habiendo de cubrir la garantía también los intereses de demora y las costas del procedimiento. Una reforma de esta magnitud produciría, según el autor que la sugirió, los dos siguientes benéficos efectos: Se enervaría la crítica que suscitaba el privilegio que tiene la Administración Financiera de ejecución forzosa de las deudas tributarias; y quedaría a salvo el particular de la discrecionalidad en la apreciación de los motivos para la concesión de la suspensión ¹⁹.

IV

Se ha examinado ya el artículo 83 del R. P. E. A. y las últimas consecuencias que de la regulación en él contenida se han derivado. Se trata ahora de examinar la normativa que con posterioridad a 1959 se ha ocupado, en algunos casos incidentalmente, del tema en cuestión. Y en tal sentido conviene destacar las siguientes normas:

1) La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 no recoge, en los artículos dedicados a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas (arts. 163 a 171) el principio de ejecutividad del acto económico administrativo, y consiguientemente no suspensión. Y sí lo recoge en cambio al regular la recaudación de la deuda tributaria, al afirmar en el artículo 136 que «el procedimiento de apremio no se suspenderá, cualquiera que sea la impugnación formulada», para establecer a continuación la salvedad de que tal suspensión es posible cuando se realice el pago de la deuda tributaria ²⁰, si se garantiza mediante aval bancario o se consigna el importe de la misma en la central de la Caja General de Depósitos o alguna de sus sucursales ²¹.

¹⁹ Cfr. TURPIN VARGAS, J.: «La suspensión...», cit. pp. 249-251.

²⁰ La expresión utilizada no puede ser más incorrecta. Como señala el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid (*Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3.º, Madrid, 1975, pp. 283-284): «Hemos de rechazar la idea de que el pago de la deuda tributaria produzca una "suspensión" del procedimiento de apremio, esto es, una simple paralización temporal de la ejecución. Por el contrario, el pago implica la cancelación del débito, esto es, la *extinción* del vínculo obligacional que sirve de presupuesto material a la ejecución y, consiguientemente, lo que él provoca, dentro del área recaudatoria, es precisamente la *extinción* de la vía de apremio, que en ningún caso podrá ponerse de nuevo en movimiento una vez satisfecho el crédito del ejecutante».

²¹ El artículo 136,2 regula la posibilidad de suspender en el caso de que se produzca reclamación por tercera de dominio u otra acción de carácter civil.



2) El Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, siguiendo las líneas marcadas por la L. G. T. regula la suspensión del procedimiento de apremio, en términos muy similares a como lo hace la ley citada, en el artículo 190,1, concretando en el número dos de dicho artículo los requisitos de forma y contenido de que debe gozar la garantía a prestar en el caso de suspensión. También se regula en los artículos siguientes el procedimiento y requisitos para la concesión de la suspensión del procedimiento cuando la misma no se inste ante los T. E. A. Concediéndose en estos casos una facultad discrecional al Delegado de Hacienda para que éste decida sobre la concesión o no de la suspensión. Se confirma, pues, en este texto normativo el principio de ejecutividad del acto administrativo y de discrecionalidad en la concesión de la suspensión de la ejecutividad (bien que referido tanto el principio como la discrecionalidad al caso del procedimiento de apremio y no a los actos económico-administrativos en general) ²².

3) La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, mantiene y confirma, también en relación con la suspensión del procedimiento de apremio, cuanto se dispuso en el R. G. R. Y así, en el artículo 34 regula en términos muy similares a los del artículo 190 del Reglamento citado, la no suspensión del procedimiento de apremio como consecuencia de la interposición de recursos por los interesados, salvo que se preste garantía en la forma anteriormente descrita.

Pero tanto esta norma como la anteriormente citada hacen surgir una posible duda en torno a que la facultad de decisión sobre la concesión o no de la suspensión del procedimiento de apremio sea una facultad discrecional toda vez que tanto en una como otra norma se afirma que no se suspenderá el procedimiento de apremio «a menos que» o «si no» se presta garantía suficiente. Una interpretación a contrario sensu permite pensar que en el caso de que la exigida garantía se preste, la concesión de la suspensión resulta obligada, y no existe por tanto facultad discrecional alguna por parte del órgano que ha de conceder la suspensión. Pero como ya se ha visto no fue tal la interpretación que se sustentó, cuando menos por la jurisprudencia.

²² Sobre la suspensión del procedimiento de apremio se pueden ver los enjundiosos trabajos de MARTÍN QUERALT, J.: «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (procedimiento de apremio)» y «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (la interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, en los núms. 13 y 21, y pp. 81 y ss. y 5 y ss., respectivamente; y SOLCHAGA LOITEGUI, J.: «Suspensión del procedimiento de apremio», *Hacienda Pública Española*, núm. 46, pp. 73 y ss.



La posterior evolución normativa cambia de norte, y a partir de la última norma citada comienzan a aparecer diversas disposiciones que regulan el problema examinado, si no sobre la base de principios distintos, sí sobre la base de ofrecer soluciones diversas. Concretamente se pueden citar las siguientes disposiciones:

A) La Orden Ministerial de 23 de enero de 1979 y el Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio, en su disposición adicional sexta, vinieron a restablecer la vigencia del artículo 727, número 6 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, que establece que «la suspensión (de la liquidación de exacciones locales) se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación, con más, en su caso, el de las multas, recargos y derechos liquidados juntamente con aquélla, y un 10 por 100 del total para responder de los intereses correspondientes al tiempo que transcurra hasta la resolución definitiva de la reclamación, si ésta no prosperase»²³. El precepto transcrito, pese a ser sólo aplicable a los actos económico-administrativos de las Haciendas Locales pone de manifiesto el cambio de rumbo a que antes se ha hecho referencia, y principalmente por cuanto en el mismo se suprime toda posible discrecionalidad en la concesión o denegación de la suspensión del acto reclamado y la misma se convierte en automática si se cumplen los requisitos exigidos por la norma.

B) El Real Decreto 2.244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el Recurso de Reposición previo al Económico-Administrativo. Regula en su artículo 11 la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado si en el momento de interponerse el recurso se garantiza el ingreso de la deuda tributaria y de los intereses de demora. En el artículo citado se regula igualmente la forma de constituir la garantía y una serie de cuestiones procedimentales. Pero lo que a mi juicio interesa destacar de esta regulación son las siguientes cuestiones:

— Que la suspensión del acto económico-administrativo objeto del recurso de reposición no era objeto de regulación en la legislación anterior, concretamente en la L. G. T. en los artículos 160 a 162²⁴.

— Que en la nueva regulación del recurso de reposición se acomoda a la tendencia normativa que se ha puesto de manifiesto anterior-

²³ Sobre los problemas que plantea la normativa citada, véase: TURPIN VARGAS, J.: «Un paso más sobre la suspensión en la ejecutoriedad de los actos económico-administrativos objeto de reclamación», *Hacienda Pública Española*, número 61, pp. 75 a 82.

²⁴ Cfr. al respecto: GONZÁLEZ PAEZ, E.: *Recursos y garantías del contribuyente*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pp. 141-153.



mente, es decir, la tendencia a conceder la suspensión del acto impugnado de modo automático con la mera constitución de garantía suficiente.

— Que la nueva normativa reguladora de este recurso ocasionaba una discordancia entre la misma y el R. P. E. A. En efecto, si se piensa que el recurso de reposición es un recurso previo a la reclamación económico-administrativa, es fácil observar como concedida automáticamente la suspensión solicitada al entablar recurso de reposición contra un determinado acto económico-administrativo, posteriormente, si era rechazado el recurso y se planteaba subsiguientemente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo, éste podía perfectamente rechazar, discrecionalmente, la concesión de la suspensión del acto reclamado siendo el mismo caso objeto de litigio e idéntica garantía la prestada ²⁵.

C) Esta contradictoria situación no habría de durar mucho tiempo. La Ley de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo de 5 de julio de 1980, y más concretamente el Decreto-Legislativo de 12 de diciembre del mismo año, por el que se articula la Ley de Bases citada, vinieron a uniformar sus preceptos a la tendencia que se ha venido diseñando en los apartados anteriores, y en este sentido, el artículo 21 del Decreto-Legislativo confirmaba la ejecutividad y no suspensión del acto económico-administrativo impugnado, pero también estableció en el artículo 22,1 que «la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria» ²⁶.

Como se desprende de la simple observación de la norma transcrita, la concesión de la suspensión no es ya una facultad discrecional del órgano que conoce del acto impugnado, sino que su concesión deviene obligatoria siempre y cuando se preste garantía. Por tanto, a partir del momento de la entrada en vigor de la normativa relativa al procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, la concesión automática, o mejor obligada, de la suspensión del acto impugnado no tendrá lugar solamente respecto de los actos de liquidación

²⁵ Sobre la suspensión del acto económico administrativo en el recurso de reposición se puede ver: BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 161-169.

²⁶ Un comentario a la nueva normativa en vía económico-administrativa se encuentra en la obra de MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La nueva...*, cit.



de exacciones locales, o en el ámbito del recurso de reposición, sino que se extiende a todos los actos susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa, es decir, en general, todos los actos económico-administrativos²⁷.

D) El momento final de esta evolución normativa tiene lugar con la aprobación del Decreto en el que se contiene el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones-Administrativas de 20 de agosto de 1981, que en los artículos 80 y 81 regula, en el primero de ellos la no suspensión por la mera interposición de la reclamación, y en el segundo de ellos establece la necesidad de suspender tal acto cuando se garantice su cumplimiento y a instancia del interesado²⁸. Regula igual-

²⁷ En concreto, establece el artículo 2 del nuevo R.P.E.A.:

Materias sobre las que pueden versar las reclamaciones.

Se sustanciarán en vía económico-administrativa las reclamaciones que se deduzcan sobre las siguientes materias:

a) La gestión, inspección y recaudación de los tributos, exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la Administración Local o Institucional.

b) La gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado.

c) El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos del Ministerio de Hacienda de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro.

d) El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sean de peculiar competencia de la Dirección General del Tesoro.

e) Cualesquiera otras respecto de las que por precepto legal expreso así se declare.

²⁸ El artículo 81 establece:

Suspensión y caución:

Uno. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma en que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria.

Ello no obstante, la impugnación de los presupuestos de las Corporaciones Locales no impedirá la aplicación provisional de los mismos.

Dos. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión se referirá a la diferencia que sea objeto de impugnación, quedando obligado el reclamante a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

Tres. Suspendida la ejecución, se mantendrá durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Cuatro. La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión será puesta a disposición del Tribunal y podrá consistir en:

a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o en su caso, en la Corporación o Entidad interesada.



mente este precepto el procedimiento, requisitos y forma de solicitar regulador del recurso de reposición previo a la reclamación económica suspensión y los trámites que se han de cumplir. Copiando en muchos casos literalmente lo establecido en el artículo 11 del decreto co-administrativa, con lo cual la uniformidad normativa no puede ser más evidente²⁹. Se puede afirmar ya que se cierra totalmente el ciclo evolutivo a que se viene haciendo mención, y que como se ha tenido ocasión de ver venía siendo preconizado por parte de la doctrina más autorizada³⁰.

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de Crédito calificada, con la limitación, en este último caso, que establece el artículo cincuenta y uno apartado tres de la Ley General de Cooperativas de diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y cuatro.

c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de conocida solvencia, sólo para débitos inferiores a cien mil pesetas.

Cinco. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria impugnada más el interés de demora que se origina por la suspensión, y un cinco por ciento de aquélla a los efectos previstos en el apartado diez del presente artículo.

Seis. Interpuesta la reclamación se bastanteará en derecho la garantía por el secretario del Tribunal y si fuera suficiente se dictará por éste la correspondiente providencia por la que quedará en suspenso la ejecución del acto impugnado, de lo que quedará constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal.

Siete. Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuere declarada insuficiente se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera.

Ocho. La providencia del secretario del Tribunal declarando insuficiente a la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental.

Nueve. La Secretaría del Tribunal pondrá en conocimiento de la Intervención de la Delegación de Hacienda o de la del Organismo del que emane el acto administrativo impugnado, las providencias por las que se declare la suspensión a que se refiere el apartado seis de este artículo sin que pueda demorarse aquélla más de tres días.

Diez. Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo treinta y seis, apartado dos de la Ley General Presupuestaria, de cuatro de enero de mil novecientos setenta y siete, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del cinco por ciento de aquélla, en los casos en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fe.

²⁹ Sin que el hecho de copiar literalmente deba ser considerado una crítica, sino al contrario, la necesaria coordinación entre las normas que se viene predicando, puede conseguirse por esta vía.

³⁰ Cfr. TURPIN VARGAS, J.: «La suspensión...», cit. pp. 245-251.



V

Si es cierto que la nueva regulación supone un notorio avance sobre la legislación anterior, no es menos cierto que la misma tampoco escapa a determinadas críticas. De la exposición de los nuevos preceptos reguladores de la suspensión de los actos económico-administrativos como consecuencia de su reclamación, he de ocuparme en el presente apartado, al igual que de las críticas que los mismos puedan suscitar.

Comenzando por la exposición de la nueva regulación de la cuestión, son susceptibles de distinción los siguientes aspectos:

1) Por lo que a los aspectos procedimentales se refiere, se pueden observar los siguientes momentos:

— Instancia del interesado, garantizando el cumplimiento de la deuda tributaria, en el momento de interponer la reclamación. Nada establece el artículo 81 sobre la posibilidad de que tal solicitud se efectúe en un momento distinto al de la interposición de la reclamación, pero en principio no hay razón para descartar que tal posibilidad se produzca ³¹.

— Bastanteo en derecho de la garantía por el secretario del Tribunal. Del resultado de esta actuación pueden derivarse dos consecuencias distintas: Que se dicte providencia por el secretario por la que quedará en suspenso el acto reclamado. Que la garantía no se haya prestado o que la misma sea insuficiente, en cuyo caso no se suspenderá la ejecución del acto impugnado, pero en este segundo caso, es decir, si la garantía resulta insuficiente se concederá al reclamante un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera la garantía.

Interesa destacar en este punto que a diferencia del R. P. E. A. de 1959, el R. P. E. A. de 1981 no establece nada en relación con los efectos suspensivos de la mera presentación de la solicitud de suspensión ³², en mi opinión resulta válida la regulación que se daba al problema con anterioridad. Y en este sentido cabe entender que la mera instancia —acompañada de la garantía— produce la suspensión provisional del acto impugnado hasta tanto se dicte por el secretario del Tribunal la providencia en la que se concede o deniega la suspensión.

³¹ En este sentido: TURPIN: «El procedimiento...», cit. p. 610; ROSSY: *op. cit.*, p. 81, y FERNÁNDEZ DE PINEDO: *op. cit.*, p. 1.044.

³² El artículo 83,8 del viejo R.P.E.A. decreta la suspensión provisional con carácter preventivo hasta tanto no se resolviera sobre la concesión o no de la misma.



— Una vez producida la suspensión, esta perdura durante toda la sustanciación del procedimiento económico-administrativo, y en todas las instancias del mismo. Un problema que se plantea en este punto y que se examinará posteriormente es el relativo a la suspensión del acto impugnado en vía Contencioso-administrativa, cuando se han agotado las instancias en vía económico-administrativa.

— El secretario del Tribunal deberá notificar la providencia por la que se declara la suspensión del acto impugnado a la intervención de la Delegación o al órgano del que emanó el acto. El plazo para realizar la notificación es de tres días. En este punto se modifica la regulación anterior, pues ahora ya no se exige la presentación por duplicado de la solicitud de la suspensión, ni es el particular el que comunica a la intervención la concesión de la suspensión. Parece más lógica la regulación actual, pues resulta más coherente que sea el propio órgano que dicta la suspensión el que comunique la misma a la Administración financiera que el particular afectado por aquélla³³.

— Por último, hay que señalar que la posibilidad de recurrir contra la providencia dictada por el secretario del Tribunal denegando la suspensión se realiza por vía incidental.

2) Un segundo aspecto de la nueva regulación puede hacer referencia a la garantía a prestar para que se suspenda el acto reclamado. También aquí se pueden distinguir diversas cuestiones en relación con la normativa anterior y en este sentido hay que destacar lo siguiente:

— La garantía se presta en el momento en que se solicita la suspensión y no en un momento posterior, como ocurría anteriormente en que tal garantía había de prestarse en el plazo de diez días a contar desde la notificación de la concesión de la suspensión. Esta modificación era necesaria si se piensa que con la nueva regulación la concesión o no de la suspensión no depende de una facultad discrecional del Tribunal, sino que la misma se concede, precisamente, en función de que la garantía prestada por el particular sea o no suficiente. Regular la cuestión en la misma forma en que se hacía en la normativa anterior hubiera supuesto un trámite inútil, una regulación incoherente y una absurda pérdida de tiempo en el desarrollo del procedimiento. Si se piensa que la única labor a realizar por el secretario del Tribunal a efectos de la concesión de la suspensión es, precisamente, y única y exclusivamente, la de constatar la corrección de la ga-

³³ Una crítica a la anterior regulación se puede encontrar en SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: *Procedimiento económico-administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 240-241, y FERNÁNDEZ DE PINEDO: *op. cit.*, pp. 1.047 y 1.048.



rantía prestada por el particular reclamante, hubiera ido contra toda lógica conceder automáticamente la suspensión a expensas de la constitución de la garantía, conceder un plazo para la constitución de ésta y reexaminar por último la suspensión provisionalmente concedida a expensas y bajo la óptica de la garantía a constituir, sin necesidad de tener en cuenta, a efectos de la confirmación de la suspensión provisional anteriormente concedida, ningún otro factor³⁴.

— Por lo que respecta a los conceptos que debe cubrir la garantía prestada, la misma debe extenderse tanto a la deuda tributaria como al interés de demora, y un cinco por ciento de la deuda para el caso de que el Tribunal apreciare temeridad o mala fe en el litigante. En este punto cabe hacer las siguientes observaciones:

— Que el supuesto previsto por la norma no contempla el caso de que la liquidación cuya suspensión se solicita se encuentre ya incurso en el procedimiento de apremio. En tal caso, y conforme al R.G.R. la garantía debe cubrir el recargo de apremio³⁵ (art. 190,2). Es cierto que la expresión deuda tributaria comprende, conforme al artículo 58,2 de la Ley General Tributaria, tanto la cuota tributaria en sentido estricto como los recargos, incluido en su caso el de apremio, pero no es menos cierto que si la expresión deuda tributaria hubiera de ser entendida conforme al sentido que se le atribuyen en el precepto mencionado, y no en su estricto significado de cuota tributaria, tampoco habría sido necesaria la mención expresa del interés de demora, toda vez que el mismo queda comprendido también en la expresión deuda tributaria que utiliza, en sentido amplio el artículo 58,2.

— Que hubiera sido conveniente mantener, en vista de cuanto antecede, la salvedad contenida en el anterior R. P. E. A. que establecía que la garantía debería alcanzar para cubrir tanto el principal como el interés legal³⁶, siempre y cuando no se hubiere decretado el apremio, en cuyo caso habría de estarse a lo establecido en el Reglamento General de Recaudación —en el que se señala, como ya se ha visto,

³⁴ Sobre la regulación de esta cuestión se puede consultar la obra de SÁNCHEZ GONZÁLEZ citada en la nota anterior.

³⁵ Sobre el recargo de apremio véase: SOLER ROCH, M. T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

Sobre el interés de demora se puede ver CONDE Y CONDE, M.: «El Decreto-ley de 1974 y el interés de demora», *Crónica Tributaria*, núm. 13, pp. 33 a 44.

³⁶ La referencia al interés legal, fue suprimida por el Decreto-ley de 1974 al que se hace referencia en la nota anterior, y sustituida por el interés básico del Banco de España.



que la garantía ha de cubrir también el recargo de apremio—, con lo cual se habría salvado la posible laguna que en tales casos se produce, con arreglo a la nueva normativa.

— El último punto que parece necesario examinar en relación con la necesidad de garantizar la deuda para que se pueda conceder la suspensión del acto impugnado tiene relación con la regulación de las formas en que tal garantía puede prestarse. A este respecto hay que señalar que, en principio se conservan las dos formas reguladas en el anterior R. P. E. A. de 1959 con pequeñas modificaciones. Tales son: El depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o en su caso, en la corporación o entidad interesada; y el aval o fianza de carácter solidario prestado por banco o banquero oficialmente registrado, o por una Caja de Ahorros, Caja Postal o cooperativa de crédito calificada, con las limitaciones que a este respecto establezca la Ley General de Cooperativas³⁷. La diferencia fundamental existente entre estas formas y las contenidas y reguladas en la legislación anterior reside en la posibilidad de que el aval o fianza de carácter solidario sea prestado por la Caja Postal o por una cooperativa de crédito calificada. Posibilidad esta que no existía con anterioridad.

A estas dos formas que, con ciertas modificaciones en relación con la normativa anterior, contiene el R. P. E. A., se une una nueva forma o posibilidad de garantizar el cumplimiento de la prestación caso de que la resolución que se dicte en relación con el acto impugnado sea desfavorable para el reclamante: Se admite en la nueva normativa que, para débitos inferiores a cien mil pesetas, la garantía consista en fianza personal y solidaria prestada por contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia. Esta nueva forma de garantía merece algunos comentarios:

1. En primer lugar resulta plausible que junto con los sistemas garantizadores clásicos exista la posibilidad para el particular reclamante de que la constitución de una garantía no suponga una carga financiera adicional, como ocurre en los otros dos supuestos, pues tanto en el caso del aval bancario como en el de depósito del dinero, existe

³⁷ El artículo 51,3 de la Ley General de Cooperativas de 1974 de 19 de diciembre establece:

«Las cooperativas de crédito podrán admitir la imposición de fondos, así como realizar los servicios de banca necesarios y los que sirvan para el mejor cumplimiento de los fines cooperativos, si bien sólo podrán realizar operaciones activas con sus socios y los miembros singulares de las entidades asociadas».



un coste económico que el particular ha de soportar, en el primero de los casos tal coste consistirá en la comisión que habrá de satisfacer al banco o Caja de Ahorros que presta el aval, y en el segundo consistirá en la «paralización» de la cantidad de dinero depositada en la Caja General de Depósitos.

2. El escaso montante del débito por el cual presta fianza las dos personas de reconocida solvencia permite pensar que el margen de seguridad de que tal débito va a ser satisfecho caso de que el T. E. A. resuelva en contra del particular es prácticamente total.

3. Lo que sí puede representar en cierto modo un problema es el relativo a la identificación de las personas que tienen la reconocida solvencia. No se señala qué es lo que debe entenderse por «reconocida solvencia» en la R. P. E. A., lo cual podría plantear algún que otro problema a la hora de decidir sobre la aceptación de esta forma de garantizar el débito en un caso concreto. No obstante, y en aras de clarificar el sentido de este concepto jurídico indeterminado, en una primera aproximación se podría recurrir a la regulación contenida en el Código Civil en la materia relativa a la fianza, y del examen de este texto normativo se observa cómo el artículo 1.828, sin hacer referencia a la exigencia de la reconocida solvencia, establece que «el obligado a dar fiador debe presentar persona que tenga capacidad para obligarse y bienes suficientes para responder de la obligación que garantiza». De modo que, en esta primera aproximación, si se considera que en cierto modo los requisitos establecidos en este artículo no son otros que los que conforman el concepto de la reconocida solvencia, por persona de reconocida solvencia habrá de entenderse que se trata de persona con capacidad para obligarse y con bienes suficientes para responder, en su caso de la obligación que se garantiza. Pero esta labor clarificadora resulta insuficiente, pues los datos señalados no permiten identificar la existencia de la solvencia económica que se exige en el R. P. E. A. Un concepto más preciso podría ser el que ofrece el artículo 592 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal al disponer que «podrá ser fiador personal todo español de buena conducta y vecindado dentro del territorio del Tribunal que esté en el pleno goce de los derechos civiles y políticos y venga pagando con tres años de anticipación una contribución que, a juicio del instructor, corresponda a la propiedad de bienes o al ejercicio de industria, suficientes para acreditar su arraigo y su solvencia para el pagode las responsabilidades que eventualmente puedan exigirse». Si se sustituye la referen-



cia al instructor por una referencia al secretario del Tribunal Económico-Administrativo, pienso que aparece perfectamente definida una fórmula en virtud de la cual se podría determinar con una cierta aproximación, los supuestos en que concurre la reconocida solvencia a que se refiere el R. P. E. A.

— Un último punto a destacar en relación con el tema de la garantía es el relativo al supuesto que se plantea cuando la reclamación no afecta a toda la deuda, sino solamente a una parte de ella. En tal caso, la cantidad sobre la que no existe controversia alguna deberá ser ingresada por el reclamante en los plazos establecidos, mientras que la parte restante de la deuda será objeto de suspensión en cuanto a su ingreso si se garantiza en la forma y con los medios a que se ha hecho referencia en páginas anteriores.

VI

Si en el punto anterior se han expuesto las notas más destacadas de la nueva regulación de la suspensión de la ejecutividad de los actos económico-administrativos, parece necesario también llevar a cabo una exposición de algunos otros puntos susceptibles de crítica conforme a este nuevo orden normativo. Entre los puntos susceptibles de crítica cabe destacar los siguientes:

En primer lugar habría que señalar que la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, de acuerdo con el nuevo R. P. E. A. impide, como consecuencia de su concesión automática, la posibilidad de que el órgano que la concede entre a examinar cualquier otro aspecto de la cuestión que no sea el relativo a la suficiencia de la garantía con la solicitud de la suspensión presentada por el particular reclamante. Ello quiere decir que el órgano decisor no puede entrar, en ningún caso, a examinar la cuestión relativa a la irreparabilidad del daño o perjuicio causado, o a las dificultades de su reparación. El órgano decisor ha de abstenerse de considerar la cuestión desde este punto de vista, o dicho en otros términos, aun en el caso de que, a su modo de ver, la ejecución del acto económico-administrativo no causare daño o perjuicio de imposible o difícil reparación, estaría obligado a conceder la suspensión del acto impugnado.

Como se puede observar se produce un giro total en el planteamiento de la cuestión, pues de concederse dicha suspensión conforme al más puro arbitrio del órgano decisor, y sin que ninguna consideración hu-



biera de ser tomada en cuenta a efectos de la decisión, se pasa justo al extremo contrario, de no conceder al órgano decisor ni siquiera la facultad de negar la concesión de la suspensión aún en el caso de que no se cause daño alguno, cuando la garantía prestada por el solicitante de la suspensión esté en regla.

No se está aquí defendiendo la vuelta a la situación anterior, ni mucho menos, pero sí parece conveniente que la concesión de la suspensión se hiciera depender no solamente de la prestación de la garantía sino también de la posible existencia de un daño o perjuicio patrimonial cuando la misma no fuera concedida, bien entendido que habría de objetivarse el sentido de la expresión «daño o perjuicio de difícil o imposible reparación» a efectos de evitar también que la tradicional interpretación restrictiva que en este punto mantiene la Jurisprudencia en relación con la práctica imposibilidad de que tal dificultad o imposibilidad exista cuando la ejecución del acto consista en el pago de una determinada cantidad de dinero, impidiera, en la práctica, la concesión de la suspensión por tal motivo. Creo que ha quedado ya demostrado con anterioridad que la circunstancia de que el acto económico-administrativo cuya suspensión se pide consista en el pago de una determinada cantidad no es óbice a que su ejecución pueda ocasionar, en determinados casos, daños o perjuicios de imposible o difícil reparación³⁸. Si se supera esta traba interpretativa, creo que hubiera sido más conveniente homogeneizar en este punto la nueva regulación con los preceptos que en el orden administrativo general regulan la cuestión que se examina y, por tanto, haciendo depender la concesión de la suspensión no solamente de la circunstancia relativa a la garantía correctamente prestada, sino también a la circunstancia consistente en la presencia de un posible daño de imposible o difícil reparación, y que por tanto, se denegara la suspensión en todos aquellos casos en que no concurrieran ambos requisitos.

Por otra parte, parece lógico que, si no existe daño o perjuicio irreparable para el particular en el caso de que el acto impugnado no se suspenda, tal daño o perjuicio sí que podría producirse en relación con la Administración tributaria, que se ve privada de entrar en la disposición de unas determinadas cantidades de dinero. Máxime si se piensa que a pesar de la regulación de la suspensión que existe en

³⁸ Me remito a cuanto se señaló anteriormente en el punto III del presente trabajo y a las referencias bibliográficas allí señaladas.



el artículo 81 del R. P. E. A. el artículo anterior consagra el principio de ejecutoriedad del acto económico-administrativo³⁹.

En segundo lugar, y como ya se ha advertido con anterioridad, como consecuencia de la nueva regulación se produce una desconexión entre los requisitos y forma de conceder la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa y en vía contencioso-administrativa. En este sentido, y haciendo abstracción a estos efectos del principio del solve et repete consagrado en el artículo 57,2 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa y por el que se exige el requisito del previo pago para poder interponer recurso contencioso-administrativo contra los actos económico-administrativos en general, que tantos problemas jurisprudenciales y doctrinales ha planteado⁴⁰, la desconexión entre las dos normativas se manifiesta desde el momento en que una suspensión decretada obligatoriamente por el secretario del Tribunal Económico-Administrativo desde el mismo momento en que la garantía constituida por el particular reclamante lo esté en forma correcta, puede ser rechazada por el Tribunal Contencioso-Administrativo (una vez agotada la vía económico-administrativa, claro está) cuando el mismo considere que la ejecución del acto económico-administrativo no ocasiona ningún daño o perjuicio de carácter irreparable o de muy difícil reparación, pues en tal caso no sería aplicable el artículo 122,2 de la Ley de Jurisdicción (que es el que establece la posibilidad de suspender en tales casos) sino que jugaría el principio consagrado en el número 1 del mismo artículo en virtud del cual la reclamación de un acto administrativo no ocasiona su suspensión.

Como se puede observar, frente a un mismo acto reclamado, con una misma solicitud, constituyéndose unas mismas garantías (como

³⁹ TURPIN VARGAS, J. («La suspensión...», cit. 247) llega a plantearse la validez de este principio, y así, afirma:

«Si el principio de la ejecución inmediata, como norma general, pudo justificarse en la época de una Administración endeble, escasamente operativa, donde había que sustituir con la amenaza de graves medidas hacia los deudores remisos, para por este medio y los demás de naturaleza indirecta obtener el cumplimiento de la prestación debida, hoy ello no tiene justificación suficiente, porque es distinta la situación actual en que la Administración cuenta con elementos personales y materiales a su servicio, para tanto de modo directo, como por vía indirecta producir el cumplimiento de los actos administrativos.

⁴⁰ Vid. por todos: CERVERA TORREJÓN, F.: «La jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de 'solve et repere'» y «Un giro trascendental del Tribunal Supremo en materia de 'solve et repete'», en la revista *Crónica Tributaria*, en los números 5 y 10, y en las páginas 49 y ss. y 31 y ss., respectivamente.



señala el artículo 124,2 del mismo texto legal, con la excepción de que la garantía consista en la nueva modalidad establecida en el R. P. E. A. consiste en la prestación de fianza por parte de dos personas de la localidad de reconocida solvencia), la respuesta puede ser totalmente contrapuesta en uno y otro caso, según que el acto objeto de reclamación se encuentre en la vía económico-administrativa o en la contencioso-administrativa, siendo además ajustada a derecho, tanto en uno como en otro supuesto. Efectivamente, constituida la garantía en forma correcta y solicitada la suspensión, el secretario del Tribunal Económico-Administrativo se ve obligado a concederla; mientras que si la situación se plantea ante el Tribunal Contencioso-Administrativo la suspensión sólo se concederá si junto con los requisitos aludidos, la no suspensión del acto reclamado produce daños o perjuicios de difícil o imposible reparación ⁴¹.

Y en tercer y último lugar, la crítica que se podría dirigir a la nueva regulación hace referencia a la posibilidad de que, con la concesión automática de la suspensión del acto impugnado, los particulares la soliciten en impugnaciones que de antemano dan por perdidas, a los únicos efectos de retrasar el pago de una determinada deuda tributaria. Dicho en otros términos, la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado puede producir un considerable aumento del número de reclamaciones que se interpongan ante los Tribunales Económico-Administrativos, y que tal aumento no se justifique en razones de fondo, sino que la única explicación de dicho aumento se encuentre en la consecución por parte de los contribuyentes de una dilación en el pago de las deudas tributarias. Se convierte, pues, la interposición

⁴¹ BASANTA DE LA PEÑA, J., pone de manifiesto en las «Hojas de Alcabala» del diario ABC del día 1 de octubre de 1982, la necesidad de esta coordinación, y señala a este respecto:

«El cambio sustancial a que hemos hecho referencia y que saca la suspensión de la nebulosa esfera de lo discrecional al terreno sólido de lo reglado y automático ha empezado a producir efectos en el propio proceso contencioso-administrativo, y así, en un reciente auto de Audiencia Territorial se dice que tal cambio de criterio legislativo "no puede por menos trasladarse, si no a la letra, sí al espíritu del artículo 123 de Ley Jurisdiccional a fin de estimar que no debe llegarse a la conclusión de que la mera posibilidad de que pueden ser evaluados económicamente y en su caso reparados los perjuicios por la ejecución, en virtud de la pública presunción de solvencia de Administración» (clásica razón invocada), «obliga a negar la suspensión solicitada cuando de deudas tributarias se trata si el interés público queda garantizado como la normativa vigente establece, porque independientemente de que la dificultad de señalar los perjuicios, que está muchas veces presente cuando de desembolsos importantes, atendidas las circunstancias del sujeto pasivo».



de una reclamación económico-administrativa en una fuente de financiación a bajo costo para el particular ⁴².

El legislador tributario no ha sido ajeno a dicha posibilidad, y en la propia normativa existen dos medidas que en cierto sentido se pueden considerar, si no con carácter exclusivo, sí como medidas coadyuvantes a evitar que la situación descrita se produzca; tales medidas adoptadas son las siguientes:

— De una parte, al exigir intereses de demora —que como se sabe están fijados en el interés básico del Banco de España— por todo el tiempo que dure la suspensión. Debiendo, por otra parte, cubrirlos la garantía que se preste al solicitar la suspensión esta partida.

— Establecer una sanción, para el caso de que el Tribunal Económico-Administrativo aprecie temeridad o mala fe en el reclamante, consistente en el cinco por ciento de la deuda tributaria.

No obstante, estas medidas parecen a primera vista insuficientes. En efecto, piénsese que en el peor de los casos, el reclamante temerario habrá de satisfacer, además de la deuda tributaria debida, las siguientes cantidades: Un siete por ciento en concepto de interés por demora; un cinco por ciento como sanción por su temeridad o mala fe; y aproximadamente un tres por ciento que puede ser el coste de la comisión que cobre el banco o caja de ahorros por prestar el aval solidario. Si se suman todas estas partidas se observa que la cantidad a pagar se sitúa en torno al quince por ciento de la deuda tributaria. Si se piensa que el tipo de interés preferencial en los créditos que actualmente conceden los bancos a determinadas empresas ronda el diecisiete por ciento anual, no puede ser demasiado extraño pensar que el número de reclamaciones económico-administrativas va a aumentar considerablemente.

VII

A la vista de cuanto antecede, estimo que se podrían formular las siguientes conclusiones que a continuación se mencionan:

Primero: En términos generales, la reforma realizada por el R. P. E. A. de 1981, en la materia relativa a la suspensión de los

⁴² Cfr. en este sentido a TURPIN VARGAS, J.: «La suspensión...», cit. p. 248, cuando afirma: «Ya se ve al futuro reclamante hacer cuentas y ponderar, si solicitar la suspensión al amparo de este precepto, con la prestación de la garantía y su costo bancario, le es más oneroso, computados los intereses de demora al variable porcentaje bancario más la comisión del aval de garantía, que hacer el ingreso en el plazo voluntario».



actos económico-administrativos como consecuencia de su reclamación, puede considerarse acertada.

Segundo: La reforma aludida puede considerarse como un complemento, o como el momento final de una tendencia legislativa y doctrinal iniciada con pocos años de anterioridad.

Tercero: En algunos aspectos de la cuestión, en concreto, en el tema relativo a los aspectos procedimentales de la concesión de la suspensión se echa en falta una regulación más minuciosa y completa que permita prever determinados supuestos que en la actualidad escapan a las previsiones normativas.

Cuarto: Que en materia de garantías es plausible la incorporación de la nueva modalidad consistente en la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia. Con esta nueva modalidad se evita en parte —para las deudas inferiores a cien mil pesetas— que el mero hecho de solicitar y obtener la suspensión del acto impugnado suponga una carga económica para el contribuyente o para el reclamante en general.

Quinto: En algunos puntos se ha producido una desconexión normativa entre el procedimiento económico-administrativo y el contencioso-administrativo, que habrá de ser objeto de armonización en futuras reformas legislativas.

Sexto: Hubiera sido conveniente que la sanción a imponer al litigante temerario o de mala fe hubiera sido superior al cinco por ciento de la deuda tributaria, pues tal porcentaje puede resultar insuficiente para contener un posible e injustificado aumento del número de reclamaciones económico-administrativas.

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO



