

MARÍA JOSÉ LEBRÓN GUERRERO*Licenciada en Derecho. Perteneciente al Cuerpo Especial de
Gestión de la Hacienda Pública.***Extracto:**

LA suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en materia tributaria ha sido objeto de una profunda modificación tras la entrada en vigor del Real Decreto 448/1995 y, fundamentalmente, del Real Decreto 391/1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Con la nueva regulación se establece la posibilidad de mantener los efectos de la suspensión, con ocasión del recurso de reposición potestativo, hasta agotar la vía económico-administrativa previa a la judicial. Igualmente se dota de un tratamiento diferente a las suspensiones solicitadas por interposición de reclamación económico-administrativa.

En el ámbito de estas reclamaciones, la solicitud de suspensión podrá plantearse en cualquier momento del procedimiento, estableciéndose, asimismo, dos fórmulas distintas de presentación: ante el órgano de recaudación competente o ante el propio Tribunal Económico-Administrativo que va a conocer la misma.

En ambos supuestos, la concesión de la suspensión se sujeta a requisitos específicos y trae consigo consecuencias distintas, que son detalladas de forma explícita en los artículos 74 a 77 del nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y cuyo tratamiento difiere, sustancialmente, de la regulación anterior.

Sumario:

I. Introducción.

1. Breve recorrido cronológico por la normativa implicada en la materia.
2. Aspectos generales de la reforma.
 - 2.1. Punto de partida: la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
 - 2.2. Modificaciones introducidas por el Real Decreto 448/1995.
 - 2.3. Modificaciones introducidas por la Ley 25/1995.
 - 2.4. El nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

II. La suspensión en las reclamaciones económico-administrativas.

1. Aspectos generales de la suspensión en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.
2. Suspensión automática de los actos de contenido económico en virtud del artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.
3. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico.
4. Suspensión de otros actos administrativos.

III. Suspensión y recurso de reposición potestativo.

1. Aspectos generales de la suspensión en el recurso de reposición con la nueva regulación.
2. Análisis de la regulación de la suspensión en el recurso de reposición.

IV. Conclusión final.

V. Anexo: esquemas normativos.

I. INTRODUCCIÓN

1. Breve recorrido cronológico por la normativa implicada en la materia.

La Ley General Tributaria, Ley 230/1963 de 28 de diciembre, regula los aspectos generales tanto del recurso de reposición como de las reclamaciones económico-administrativas en sus artículos 160 a 170, ambos inclusive. No obstante, en su texto no existe referencia alguna a la figura de la suspensión del acto impugnado.

La institución de la «Suspensión» aparece, en su configuración más próxima a la actual, por primera vez regulada en el Real Decreto 2244/1979, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La novedad más sobresaliente en la reglamentación de la suspensión dada por esta norma es la posibilidad de prestación de fianza personal en determinadas condiciones, cuando se solicite la suspensión de la ejecución del acto impugnado. La regulación de la institución en el Real Decreto 2244/1979 se recoge en el artículo 11 bajo la rúbrica de «Suspensión del Acto Impugnado. Garantías». Este artículo, como veremos más adelante, ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 448/1995.

Con posterioridad, la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, establece en su Base tercera, apartado a) los criterios que deben seguirse para el desarrollo normativo de la suspensión dentro del marco de dicho procedimiento. En este orden de cosas, y en cumplimiento de la ley anterior, se aprueba el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que en su Título Séptimo regula la figura en los artículos 21 y 22, partiendo del **Principio de Ejecutoriedad del Acto Recurrido**, con las consiguientes consecuencias legales y sin perjuicio de la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado a instancia del interesado y previa aportación de la garantía correspondiente.

El Real Decreto 2795/1980 junto con la Ley de Bases 39/1980 hicieron necesaria la aprobación del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas en el cual se regula con detalle y en cumplimiento de las disposiciones anteriores, las garantías admisibles para que la suspensión goce de efectos.

La regulación que se contiene en el citado Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, viene recogida en el texto de los artículos 80 y 81. En el primero, se contiene la regla general, ya establecida, de no suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado. En el segundo, la posibilidad de suspensión y la caución exigible para la misma.

Por otro lado, y fuera del ámbito puramente procedimental, el Reglamento General de Recaudación (aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) en sus artículos 20.8 y 101.1 a) hace referencia a la posibilidad de suspensión de deudas en período voluntario, en el primer caso, y en período ejecutivo, en el segundo.

Con posterioridad y con gran trascendencia en el ámbito del Derecho Administrativo General se aprueba la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este cuerpo legal que viene a sustituir a la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, regula la figura de la «Suspensión de la Ejecución» en su artículo 111, estableciendo las bases genéricas alrededor de las cuales va a girar toda la regulación posterior de la institución. La aplicación de esta ley en el ámbito de los procedimientos tributarios, según su disposición adicional quinta, se efectuará de forma subsidiaria, siempre y cuando no exista normativa específica de carácter tributario en la materia.

Toda la normativa expuesta hasta este momento ha llevado a cabo la regulación de la institución que nos ocupa, regulación dispersa que hacía imprescindible su modificación para la adecuación a las exigencias actuales.

En este sentido, el Real Decreto 448/1995 anuncia ya la modificación que con carácter general se va a producir en la materia.

Dos son las modificaciones esenciales que se contienen en el Real Decreto 448/1995 en relación con la figura objeto de estudio. Estas modificaciones afectan a dos cuerpos legales diferentes:

Por un lado, la modificación del artículo 20.8 del Reglamento General de Recaudación que se refiere a la suspensión de deudas en período voluntario y, por otro, la del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 que reglamenta el recurso de reposición, que afecta a la suspensión de actos administrativos impugnados a través del recurso de reposición, de cuyo texto se desprende su aplicación tanto a deudas que se encuentran en período voluntario de ingreso, como a aquellas que se hallan en fase ejecutiva.

Un segundo paso en la transformación legislativa viene dado por la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

Su disposición adicional única modifica los artículos 21 y 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, que articulaba la Ley de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo.

Se dan, por tanto, dos fases en la modificación de la regulación de la suspensión, la que afecta al recurso de reposición previo y la que afecta al propio procedimiento económico-administrativo. Ello vislumbra, inevitablemente, la necesidad de un nuevo planteamiento de la figura tanto en la vía administrativa como en la económico-administrativa en todas sus instancias. Por ello, con la publicación y entrada en vigor del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, se dota, finalmente, a la materia de una nueva regulación que, tal y como pone de manifiesto la «Exposición de Motivos» del mismo, «refuerza el carácter de automatismo de la suspensión... dándole operatividad inmediata».

2. Aspectos generales de la reforma.

2.1. Punto de partida: la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

La Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, supone la transformación en el ámbito del Derecho Administrativo General de la regulación existente hasta su entrada en vigor.

Este cuerpo legal dedica el artículo 111 al tratamiento de la figura de la suspensión, bajo la rúbrica de «Suspensión de la Ejecución». Aunque la aplicación de esta ley al ámbito estrictamente tributario tiene carácter supletorio, ya que se aplicará de forma subsidiaria en aquellos casos en los que no exista normativa tributaria específica, la Ley 30/1992 goza de una importancia decisiva, ya que sienta los principios básicos, en los que, posteriormente, se va a apoyar la nueva regulación de la institución de la suspensión de la ejecución de actos administrativos impugnados en materia tributaria.

En este sentido, el apartado primero del citado artículo, establece con carácter general que «la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado». Este apartado es un fiel reflejo del «Privilegio de Autotutela» del que goza la Administración y que se manifiesta en la presunción de legalidad de los actos administrativos. De esta presunción, a su vez, se deriva el Principio de Ejecutividad en virtud del cual, *a priori*, no resulta aplicable la paralización o suspensión del procedimiento.

Esta fórmula va a ser reiterativamente utilizada por la normativa aprobada posteriormente en materia tributaria y que afecta a la figura de la suspensión. Además, en el apartado segundo, se establece la excepción (que en la práctica tiende a convertirse en la regla general) de que el órgano competente para resolver el recurso, podrá suspender de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto recurrido, previa ponderación razonada entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causaría al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido y siempre y cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.
- b) Que la impugnación se fundamente en algunas de las causas de nulidad de pleno Derecho.

Se fijan en este artículo criterios que posteriormente van a ser utilizados en la regulación tributaria de la suspensión, tales como el criterio de causar «perjuicios de imposible o difícil reparación».

En el apartado tercero prevé la Ley 30/1992 la posibilidad de adoptar medidas cautelares al objeto de asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada. Estas medidas cautelares parecen hacer referencia, implícitamente, a la imposición de la obligación de aportación de caución que garantice la ejecución del acto impugnado. Esta posibilidad se desarrolla de forma más completa en la regulación posterior que de la suspensión se realiza en el ámbito tributario.

Es, por otro lado, destacable la presunción establecida en el apartado cuarto que se refiere a que «el acto impugnado se entenderá suspendido en su ejecución si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado la resolución expresa».

Cabría plantearse si este apartado es de aplicación a la suspensión en el ámbito tributario. Parece que en este ámbito, la suspensión tiene un carácter expreso, esto es, o se concede o se deniega, en virtud de la regulación del recurso de reposición previo como de las reclamaciones económico-administrativas y, por tanto, no cabría la posibilidad de entenderla concedida por silencio administrativo positivo. Aquí la regulación general del Derecho Administrativo difiere respecto de la regulación concreta en materia tributaria, que se contiene, finalmente, en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 y en los artículos 74 a 77 del Real Decreto 391/1996 por el que se aprueba el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

2.2. Modificaciones introducidas por el Real Decreto 448/1995.

Como se ha señalado en el punto anterior, con la entrada en vigor del Real Decreto 448/1995 se vislumbra la modificación sustancial en materia de suspensión de la ejecución de actos impugnados ante la Administración Tributaria.

La modificación del artículo 20.8 del Reglamento General de Recaudación afecta, fundamentalmente, a las deudas en período voluntario de ingreso.

En este sentido, el párrafo cuarto del artículo señalado establece un criterio de continuidad en la suspensión que se extiende a toda la vía económico-administrativa llevando sus efectos aún más lejos, esto es, hasta que haya transcurrido el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo ante la jurisdicción ordinaria. Así «...Cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, no reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

Del texto del artículo transcrito caben destacar los siguientes aspectos:

1. En primer lugar, se distingue claramente entre la no iniciación del procedimiento de apremio y la no reanudación de las actuaciones relativas al mismo, en su caso. Puede, por tanto, plantearse la situación en dos momentos distintos dentro del propio procedimiento de recaudación: cuando la deuda objeto de impugnación se encuentre en período voluntario de ingreso o cuando ya se haya iniciado la vía ejecutiva.
2. En segundo lugar, para que este párrafo sea de aplicación y el procedimiento continúe paralizado una vez concluida la vía administrativa, deberá mantenerse la vigencia de la garantía aportada. La caución, inicialmente aportada, debe, por tanto, seguir gozando de eficacia.
3. En tercer lugar, el artículo se refiere a la paralización del procedimiento recaudatorio y no a la continuidad de la suspensión del acto impugnado.

Este aspecto plantea problemas a la hora de su aplicación práctica, ya que si lo que procede es la continuidad de la suspensión, no cabe duda alguna sobre la procedencia de girar al deudor intereses de demora por el tiempo en que la deuda permanece suspendida en espera de la interposición del recurso contencioso-administrativo. No obstante, si lo que procede, por contra, es la paralización del procedimiento de recaudación (y éstos son los términos utilizados en el texto legal) cabe plantearse si durante este período de paralización se generan o no intereses por la demora en el pago de la deuda. Sería lógico pensar que durante este período de paralización deben devengarse intereses pues, en otro caso, se estaría ofreciendo al deudor, que no ha hecho efectivo su crédito frente a la Hacienda Pública, una moratoria de carácter gratuito por el período que transcurra desde la resolución de la reclamación económico-administrativa, que agota esta vía, hasta la pieza de suspensión acordada por el Tribunal de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, e incluso, si no llegara a interponerse el recurso ante la misma, hasta que transcurra el plazo para su interposición.

4. En cualquiera de los supuestos anteriores la decisión sobre la suspensión, una vez concluida la vía administrativa, corresponderá al órgano judicial competente, si se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo. En caso contrario, transcurrido el plazo de interposición de este recurso (dos meses) sin que éste se haya presentado, el órgano de recaudación debería iniciar o, en su caso, reanudar el procedimiento recaudatorio.

Por otra parte, el artículo vigésimo tercero del Real Decreto 448/1995 modifica el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La nueva redacción del artículo 11 mantiene la regla general de no suspensión de la ejecución del acto impugnado por la mera interposición de recurso de reposición. No obstante, en su apartado segundo, se establece la posibilidad con una serie de requisitos.

Con independencia del análisis exhaustivo que de este artículo se realiza en un apartado posterior destaca el hecho de que la regla general que se establece para la suspensión por recurso de reposición es que ésta extienda sus efectos a toda la vía económico-administrativa, siempre y cuando, claro está, la garantía cubra la duración del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa posterior. Igualmente, el interesado podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa siempre a resultas del acuerdo adoptado en este sentido por el Tribunal Contencioso-Administrativo en la pieza de suspensión.

No obstante, se instrumenta la posibilidad de que el recurrente, al solicitar la suspensión, limite los efectos de la misma al ámbito exclusivo del recurso de reposición. Para este caso sólo podrá admitirse como garantía alguna de las previstas por la norma.

Por último, en lo que respecta al importe de la caución, ésta deberá cubrir el importe de la deuda recurrida y además el interés de demora por el tiempo que dure la suspensión.

2.3. Modificaciones introducidas por la Ley 25/1995.

La Ley 25/1995, de 22 de julio, viene a modificar los artículos 21 y 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 por el que se articula la Ley 39/1980, de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo, tratando de adaptar su contenido a la línea marcada en la materia por el Real Decreto 448/1995. En este sentido, al establecer, en el artículo 11 del Real Decreto que reglamenta el recurso de reposición, que la suspensión solicitada con ocasión de la interposición del mismo, como regla general, extenderá sus efectos a las ulteriores reclamaciones económico-administrativas, se hizo imprescindible recoger este principio en el ámbito concreto del procedimiento económico-administrativo. Es a ello a lo que, fundamentalmente, obedece la modificación contenida en la disposición adicional única de la Ley 25/1995.

Igualmente, destaca la nueva redacción del artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, que contempla la posibilidad de suspensión de sanciones, sin necesidad de aportación de garantías, cuando concurren alguno de los requisitos establecidos en el mismo: cuando la ejecución de la sanción afectara sustancialmente a la capacidad productiva o de los servicios o afectara al nivel de empleo de la actividad económica respectiva.

2.4. El nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Ante la perspectiva planteada a raíz del Real Decreto 448/1995 y la Ley 25/1995 finalmente se publica el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y en el que se viene a regular de forma extensa la figura de la suspensión, unificando toda la normativa vigente y dispersa en la materia.

Este nuevo reglamento, aun fundamentándose en el anterior, viene a introducir numerosas modificaciones. Tales modificaciones, tal y como refleja la Exposición de Motivos del Real Decreto 391/1996, tratan de dar solución a los problemas prácticos derivados de la aplicación del anterior reglamento. Asimismo, introduce un conjunto de novedades con la finalidad de adaptar el procedimiento a la situación jurídica y económica de cada concreto recurrente, reforzando las garantías de éste, y agilizando y flexibilizando el procedimiento.

Entre estas innovaciones destaca, especialmente, la regulación del sistema de suspensión de la ejecución de actos impugnados.

En el ámbito que nos ocupa, el nuevo reglamento dota de efectos a las suspensiones acordadas en el recurso de reposición previo y recoge, además, la suspensión para los supuestos de iniciación del procedimiento como consecuencia de errores de hecho. Pero, fundamentalmente, destaca el carácter de automatismo con el que se pretende dotar a la figura para los casos de concurrencia de garantías y, excepcionalmente, la posibilidad de suspensión sin necesidad de garantías para aquellos supuestos en los que pudieran ocasionarse perjuicios de imposible o difícil reparación.

En definitiva, el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas dedica el Capítulo VI del Título IV a la suspensión del acto impugnado, recogiendo la regulación relativa a la misma en los artículos 74 a 77, regulación que, a continuación, vamos a analizar.

II. LA SUSPENSIÓN EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

1. Aspectos generales de la suspensión en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Las reglas generales sobre la suspensión del acto impugnado se encuentran recogidas en el **artículo 74**, en los siguientes términos:

«1. La reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses, recargos y sanciones.

2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 75.
- b) Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77.

3. Sin perjuicio de lo anterior, cuando el Tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía.

4. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación, y sin perjuicio de la suspensión que pueda resultar de lo previsto en los artículos 74, apartados 2 y 3, y 75 a 77, el Tribunal acordará la suspensión sin garantías de la ejecución de las mismas cuando así proceda por cumplirse los requisitos previstos en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria y en sus normas de desarrollo. En este supuesto, la solicitud y su tramitación se regirá por lo dispuesto en los apartados 3, 4, 6, 7, 8, 10, 12, y 13 del artículo 76, pudiendo el Tribunal solicitar cuantos informes, documentos y justificantes estime convenientes. La suspensión así otorgada iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud correspondiente.

5. Cuando se hubiese suspendido la ejecución del acto impugnado con ocasión del recurso de reposición, en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, la suspensión se mantendrá en la vía económico-administrativa.

6. Si la reclamación no afecta a la totalidad de los conceptos comprendidos en el acto o liquidación, la suspensión se referirá sólo a los que sean objeto de impugnación, siempre que sea posible la liquidación separada de tales conceptos, quedando obligado el reclamante a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

7. En su caso, la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. La garantía tendrá duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa, en los términos que correspondan.

8. La suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, si bien, cuando no se solicite en el momento de interponer la reclamación, sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad.

9. Los actos que denieguen la solicitud de suspensión habrán de ser motivados.

10. Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que afecten a la suspensión de la ejecución de los actos impugnados se comunicarán inmediatamente, incluso por medios informáticos, al órgano que dictó el acto y al órgano competente para la recaudación.

Igualmente se comunicará, en su caso, la interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada y cualquier pronunciamiento administrativo o judicial que afecte a la ejecución del acto impugnado, del que tenga conocimiento el Tribunal.

11. La suspensión se mantendrá durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía económico-administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión.

12. 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 58, apartado 2, párrafo c), de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.

13. La garantía será devuelta o liberada cuando se pague la deuda, incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la suspensión, o cuando se acuerde la anulación del acto.

Cuando en una liquidación se anulen recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, la garantía seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, pero podrá ser sustituida por otra que cubra solamente la nueva deuda.»

El apartado primero del artículo citado reproduce literalmente la fórmula contenida en el artículo 80 del antiguo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 1999/1981). En este sentido establece como principio general la no suspensión del acto impugnado por el simple hecho de la existencia de reclamación. La consecuencia fundamental de este principio se traduce en la continuación del procedimiento recaudatorio, para el que, *a priori*, resulta indiferente el hecho de la existencia de una reclamación económico-administrativa dirigida contra el acto administrativo del que derivó un derecho económico a favor de la Hacienda Pública.

Es, por otra parte, el apartado segundo el que introduce ya la novedad más sobresaliente, que marca la diferencia desde el mismo punto de partida en el tratamiento de la figura. Prevé, así, dos posibilidades para proceder a la suspensión de un acto administrativo impugnado por la existencia de reclamación económico-administrativa: por un lado, podrá suspenderse siempre, con la exigencia de aportación de alguna de las garantías establecidas en el artículo posterior. Por otro, y aquí aparece la gran novedad, el Tribunal podrá suspender libremente, aunque de forma excepcional, la ejecución del acto impugnado cuando considere que ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Respecto de la primera modalidad, el artículo 81 del anterior reglamento exigía que la suspensión fuera solicitada al tiempo de interponerse la propia reclamación, garantizando el importe de la deuda tributaria. Esta exigencia de solicitud al tiempo de la interposición de la reclamación no aparece ya en la regulación actual, donde el reclamante podrá solicitar la suspensión en cualquier momento del procedimiento y no, únicamente, al tiempo de interponer la correspondiente reclamación, variando exclusivamente los efectos de la misma, que se extenderán a las fases subsiguientes del procedimiento y no a las anteriores a la solicitud.

Respecto de la segunda modalidad, no existe en el reglamento anterior mención alguna a esta posibilidad. Por tanto, es cuestión novedosa introducida por el reglamento, actualmente, en vigor. La libertad de la que, para conceder la suspensión sin aportación de garantía, dispone el Tribunal está limitada, no obstante, al requisito de la apreciación de previsibles perjuicios de imposible o difícil reparación. Esta apreciación queda, aun así, en manos del Tribunal competente para resolver la reclamación planteada, lo cual no destierra la utilización de criterios que pudieran ser subjetivos o, al menos, quedaran sujetos a interpretación. En cualquier caso, esta modalidad de suspensión se regula, de forma explícita, en los artículos 76 y 77 que se analizarán en un apartado posterior.

El apartado tercero recoge, por primera vez, en el procedimiento económico-administrativo, la posibilidad de suspensión por el Tribunal para los casos en los que aprecie, en el acto administrativo objeto de impugnación, la existencia de errores aritméticos, materiales o de hecho. Para este supuesto el reglamento resulta menos exigente, ya que podrá proceder a suspender sin necesidad de aportación de garantía. Esta posibilidad, a pesar de no recogerse explícitamente en el anterior reglamento, venía contemplada, de forma tradicional, en el Reglamento General de Recaudación. Así, el artículo 101 del Real Decreto 1684/1990, que aprueba este último, establecía en su apartado segundo, la paralización de las actuaciones del procedimiento recaudatorio, sin necesidad de garantía, cuando el interesado lo solicitara ante el órgano de recaudación y demostrara la existencia de error material, aritmético o cualquier otro de hecho en la determinación de la deuda.

De especial interés goza la regulación contenida en el apartado cuarto, dedicado a las sanciones que hayan sido objeto de reclamación. Cuando el tipo de acto recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo competente haya sido una sanción, el reglamento es aún más permisivo a la hora de exigir garantías para proceder a la suspensión. Así, la suspensión de la ejecución de las sanciones puede efectuarse mediante la aplicación de los artículos 74, apartados 2 y 3, y 75 a 77; pero, además, permite que la ejecución de la sanción sea suspendida, sin necesidad de garantía, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria.

El artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, en su nueva redacción dada por la Ley 25/1995 de modificación parcial de la misma, establece que: «En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.»

Por tanto, el Tribunal podrá acordar la suspensión de la ejecución de la sanción objeto de reclamación, sin necesidad de garantía, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que la ejecución afecte sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios de la actividad económica.
- Que la ejecución afecte sustancialmente al mantenimiento del nivel de empleo en la actividad económica.

Además, el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, va más allá en su regulación, pues establece un criterio clave acerca de qué debe entenderse por «**afectar sustancialmente**»: la sanción debe exceder del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.

En este supuesto de suspensión en virtud del artículo 81.4, el propio texto del reglamento señala que, a efectos de tramitación, la suspensión debe regirse por la normativa contenida en el artículo 76, apartados 3, 4, 6, 7, 8, 10, 12 y 13 y que aparece prevista para los casos en los que la solicitud de la misma se realice ante el Tribunal Económico-Administrativo competente (corresponde a otro apartado el análisis del art. 76 citado), facultando al mismo para solicitar toda la documentación que estime pertinente -informes, justificantes y demás documentos-.

Por último, para el supuesto de suspensión de sanciones en virtud del artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, modificado por la Ley 25/1995, se establece el principio fundamental de que la efectividad de la suspensión otorgada rige desde la fecha de presentación de la solicitud.

El apartado quinto incluye en el nuevo reglamento la novedad ya introducida por el Real Decreto 448/1995 en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, por el que se reglamenta el recurso de reposición. Así, para aquellos casos en los que la ejecución del acto impugnado hubiese sido

suspendida por interposición de recurso de reposición previo, la suspensión se mantendrá en la vía económico-administrativa cuando se haya efectuado en los términos del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, y, por tanto, se cumpla su principal requisito:

Las garantías constituidas deben cubrir, para producir efectos en la vía económico-administrativa, la duración tanto del recurso de reposición como, en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior, pudiendo el interesado, incluso, extender los efectos de las garantías a la vía contencioso-administrativa.

En el apartado sexto se plantea la excepción al criterio general de suspensión de la ejecución del acto impugnado que venimos utilizando hasta ahora. Esto es, hasta este punto, en todo momento nos hemos referido al acto impugnado en su totalidad a la hora de ser o no susceptible de suspensión. En este apartado el reglamento nos ofrece la posibilidad de suspender parte de la liquidación, cuando la reclamación interpuesta no afecte a la totalidad de los conceptos incluidos en el acto, y por tanto, la impugnación se refiera sólo a parte del mismo. Cuando el reglamento hace mención a «conceptos», parece referirse a aquellos que pueden integrar una deuda o liquidación, esto es, cuota, sanciones, intereses, recargos... y siempre y cuando sea posible liquidar de forma separada tales conceptos. Para suspender parcialmente, es requisito indispensable que la cantidad que pretende suspenderse corresponda a un concepto que permita su liquidación separada. Por tanto, y tal y como pone de manifiesto el presente apartado, el reclamante queda obligado a ingresar el resto, que no ha sido objeto de impugnación, en los plazos reglamentarios. De no hacerse así, para este resto continuará su *iter* el procedimiento recaudatorio.

Por lo que se refiere al importe a garantizar, el apartado séptimo fija la cuantía que debe cubrir la caución, en el importe de la deuda objeto de impugnación más los intereses de demora que vayan a originarse. Se plantea, respecto de los intereses de demora, la indefinición en cuanto al cálculo de su cuantía: el reglamento establece un criterio general señalando que será «el interés de demora que se origine por la suspensión», pero, *a priori*, resulta difícil determinar el tiempo por el que la deuda va a permanecer suspendida ya que, en principio, depende de la resolución de la reclamación, y de si ésta se ha planteado en primera o única instancia, pues en el primer caso, la resolución no agotará la vía económico-administrativa. Además, en este apartado se vuelve a recoger la posibilidad de extender los efectos de la garantía a la vía contenciosa. En definitiva, parece que el importe del interés de demora a garantizar, dependerá de si el reclamante pretende, desde el inicio del procedimiento económico-administrativo agotar esta vía en todas sus instancias o no, e incluso, si va a dirigirse a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en el caso de no obtener una resolución favorable del Tribunal Económico-Administrativo competente.

Importante novedad es la introducida en el apartado octavo. En el anterior reglamento, el artículo 81 señalaba que el acto administrativo impugnado se suspendería, a instancias del interesado, si al tiempo de interponerse la reclamación se garantizaba el importe de la deuda tributaria. En la nueva redacción desaparece esta restricción pudiendo solicitarse la suspensión en cualquier momen-

to de la sustanciación de la reclamación. Ahora bien, si no se realiza al tiempo de interponer la misma, la consecuencia inmediata será que **sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento que se produzcan con posterioridad a la solicitud.**

Los apartados noveno y décimo se dedican a la resolución de las solicitudes. En este sentido, exige el reglamento que el acto por el que se deniegue la solicitud debe ser motivado. Además, resulta obligatorio para los Tribunales Económico-Administrativos que adopten resoluciones que afecten a la suspensión, comunicar éstas al órgano que dictó el acto impugnado y al órgano de recaudación. Se trata de fomentar, de esta manera, la comunicación entre órganos implicados, para mayor coherencia y exactitud en las actuaciones y en las consecuencias derivadas de las mismas. El texto legal prevé, incluso, la utilización de medios informáticos para efectuar estas comunicaciones. Esta referencia a los medios informáticos resulta altamente acertada pues denota de forma clara la voluntad del legislador de acercar todos los medios posibles, incluso técnicos, para dar cumplimiento a los principios de Eficacia, Celeridad y Eficiencia que debe perseguir la Administración Pública en sus actuaciones.

El reglamento va más allá en su exigencia ya que establece con carácter imperativo que si el Tribunal Económico-Administrativo conoce la interposición de recurso contencioso ante la jurisdicción ordinaria, o bien, conoce algún pronunciamiento, ya sea administrativo o judicial, que afecte a la ejecución del acto impugnado, deberá igualmente comunicarlo, tanto al órgano que dictó el acto, como al órgano competente para la recaudación.

Las líneas generales de la novedad más trascendental introducida por el Real Decreto 391/1996, aparecen recogidas en el apartado undécimo del artículo analizado. En su primer párrafo, la regulación no varía sustancialmente de la que ya se recogía en el artículo 81.3 del anterior reglamento. En este orden de cosas, continúa rigiendo el principio de que «la suspensión se mantendrá durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias».

Ahora bien, lo auténticamente novedoso aparece en el párrafo segundo de este apartado: una vez concluida la vía económico-administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras **no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo.** No obstante, vuelve a supeditarse este efecto, ya de forma reiterativa, al mantenimiento de la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada durante ese plazo, que será de dos meses.

Este principio, aparecía ya esbozado, para el supuesto del recurso de reposición en el Real Decreto 448/1995, por el que se modificaba el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, y se recoge ahora, en este apartado, para el propio procedimiento económico-administrativo.

En el plazo de que se dispone para interponer recurso contencioso-administrativo -dos meses-, el interesado podrá dirigirse al órgano de recaudación competente para comunicarle que ha interpuesto el correspondiente recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de garantía del pago

de la deuda. En este supuesto el órgano de recaudación mantendrá la paralización del procedimiento, que volverá a reanudarse o se suspenderá según la decisión adoptada por el órgano judicial en la pieza de suspensión.

El apartado duodécimo no presenta mayores diferencias respecto del texto recogido en el artículo 81.10 del anterior reglamento. En este sentido, cuando la resolución del Tribunal sea desestimatoria, el interesado deberá ingresar la deuda tributaria y además satisfacer los intereses de demora que establece el artículo 58, apartado 2, párrafo c) de la Ley General Tributaria. Este artículo 58 de la Ley General Tributaria ha sido modificado por la Ley 25/1995: el interés de demora será «el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente». Además, se prevé la posibilidad de exigir el abono de una sanción cuya cuantía ascenderá al 5 por 100 en los supuestos en los que el Tribunal competente aprecie la existencia de «temeridad» o «mala fe».

Por último, el apartado decimotercero constituye, igualmente, una innovación respecto del reglamento anterior. En este apartado se recoge el destino final de la caución aportada como garantía de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. De esta forma, se establecen los requisitos exigibles para proceder a la devolución o liberación de las garantías aportadas. Así, se producirá ésta cuando se pague la deuda, incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la eficacia de la suspensión. Igualmente, deberá procederse a devolver la garantía cuando el acto garantizado sea objeto de anulación.

No obstante, hay que tener en cuenta que si no se anula la totalidad de la liquidación derivada del acto administrativo, sino únicamente, los recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, no se procederá a liberar la garantía, sino que ésta quedará afectada al pago de la deuda que aún permanece viva. Ahora bien, el reglamento prevé la posibilidad de sustituir la garantía original, en estos casos, por otra que cubra exclusivamente el nuevo importe adeudado.

A partir de aquí el Real Decreto 391/1996 entra a regular en detalle los distintos tipos de suspensión posibles por interposición de reclamación económico-administrativa:

- **Suspensión automática de actos de contenido económico.**
- **Suspensión por el Tribunal de actos de contenido económico.**
- **Suspensión de otros actos administrativos.**

2. Suspensión automática de los actos de contenido económico en virtud del artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

La regulación de la suspensión automática se contiene en el **artículo 75** del Real Decreto 391/1996, en los siguientes términos:

«1. Quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde el momento en que el interesado lo solicite y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo.

No obstante, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida que el interesado haya de ingresar, se estará exclusivamente a lo que dispone el artículo 77.

2. La solicitud de suspensión, a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta y del acto recurrido en ella, se dirigirá al órgano de recaudación competente.

3. Si la solicitud acredita la existencia de la reclamación y adjunta garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de tal solicitud.

Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos necesarios para su eficacia, se concederá al interesado un plazo de 10 días para subsanar los defectos.

4. En el caso previsto en el segundo párrafo del apartado anterior, el órgano de recaudación resolverá expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado.

La resolución anterior o, en su defecto, la solicitud del interesado, se comunicará al Tribunal que esté conociendo la reclamación contra el acto suspendido. El Tribunal unirá la comunicación al expediente de reclamación.

5. La resolución por la que se deniegue la suspensión podrá ser objeto de recurso ante el órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

Contra la resolución no cabrá ulterior recurso en vía económico-administrativa.

6. La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión automática será puesta a disposición del órgano de recaudación y deberá ser alguna de las siguientes:

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.

Cuando se trate de deuda pública anotada se aportará certificado de inmovilización del saldo correspondiente a favor del órgano que dictó el acto.

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca.

- c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden Ministerial.»

El artículo 75 prevé en su apartado primero la **suspensión automática de la ejecución del acto administrativo impugnado** con aportación de garantía bastante y con efectos desde la fecha de la solicitud de la misma.

Además, en el apartado segundo, se establece que la solicitud de la suspensión, **deberá dirigirse al órgano de recaudación competente**.

Destacan ya, en este momento, dos novedades fundamentales respecto del reglamento anterior:

- Por un lado, la solicitud de suspensión en virtud del artículo 75 no se dirigirá al Tribunal Económico-Administrativo competente para conocer de la reclamación, sino que se dirigirá al órgano que tenga atribuida la competencia para gestionar la recaudación del débito.
- Por otro, la suspensión se entiende producida de forma automática desde la solicitud del interesado siempre y cuando la garantía resulte suficiente. En la reglamentación anterior la solicitud de suspensión debía presentarse, en cualquier caso, en el plazo de interposición de la reclamación. Es llamativo el hecho de que en el artículo 75, no se establece plazo para formular la solicitud. El plazo no se circunscribe, como en el reglamento anterior, al de interposición de la reclamación sino que según manifiesta con carácter general el artículo 74, la suspensión podrá solicitarse en cualquier momento de la sustanciación de la reclamación económico-administrativa. La única distinción en virtud de la fecha de solicitud es que la suspensión acordada y que fue solicitada con la interposición de la reclamación extenderá sus efectos desde el inicio del procedimiento económico-administrativo, mientras que la solicitada después de la interposición, sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento que se produzcan con posterioridad.

Cabe en este punto plantearse la cuestión de qué ocurre en el lapso de tiempo que media entre la presentación de la solicitud por el interesado en la suspensión y la decisión del órgano de recaudación competente, en relación con las garantías que deben ser objeto de examen. Parece claro, en cualquier caso, que en tanto se produce el examen y bastanteo de la garantía aportada por parte del órgano recaudatorio, la deuda debe permanecer paralizada, quedando en la fase del procedimiento de gestión recaudatoria en la que se encontrara al tiempo de la presentación de la solicitud. Se trata, en definitiva, de un estado intermedio entre la no suspensión de la ejecución del acto impugnado y la propia suspensión automática. Este estado se transformará en auténtica suspensión desde que la garantía se aprecie bastante y ajustada a los requisitos necesarios para gozar de eficacia. En caso contrario, la deuda volverá al estado en el que se encontrara antes de la presentación de la solicitud, siguiendo su *iter* en el procedimiento recaudatorio.

En el apartado tercero, el párrafo segundo contempla la posibilidad de que la garantía aportada no sea suficiente, bien por no gozar de la naturaleza o cuantía exigida, bien por no reunir los requisitos necesarios para ser eficaz. En este supuesto, se ofrece al interesado la posibilidad de subsanar los defectos de que adolece la garantía. Para ello el órgano competente para la recaudación requerirá formalmente al interesado para que ejerza su derecho, otorgándole un plazo de 10 días. Transcurrido este plazo, el órgano recaudatorio debe resolver expresamente sobre la suspensión.

A la vista de lo expuesto tenemos, pues, dos formas de concesión de la suspensión automática en virtud del artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que se configuran en función de la idoneidad de la garantía aportada:

- Si la garantía es conforme y suficiente y, por tanto, no es imprescindible requerir al interesado, la suspensión causará efectos sin necesidad de que medie un acuerdo expreso de resolución. Estamos, pues, ante la modalidad más auténtica de «suspensión automática».
- Si, por el contrario, fue necesario requerir al interesado, es condición esencial que el órgano de recaudación dicte acuerdo en el que resuelva expresamente sobre la suspensión, bien estimando la solicitud, bien denegando la suspensión. Este acuerdo deberá ser notificado al interesado.

Lo que resulta común, en ambos casos, es el deber que incumbe al órgano recaudatorio de comunicar al Tribunal Económico-Administrativo que está conociendo la reclamación contra el acto suspendido, bien el acuerdo expreso de resolución sobre la suspensión, bien la existencia de la propia solicitud del interesado que determina la suspensión automática, cuando no haya mediado requerimiento por ser idónea la garantía.

Por su parte, tal y como establece el apartado quinto, las resoluciones expresas denegatorias de la suspensión podrán ser objeto de recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo que esté conociendo la reclamación contra el acto, cuya suspensión se ha solicitado ante el órgano de recaudación. Contra la resolución del mismo no cabe ulterior recurso en vía económico-administrativa.

El párrafo quinto, cuyo contenido esencial es el expresado anteriormente, parece, *a priori*, no plantear problemas de interpretación. No obstante, podría suscitar dudas acerca de la posibilidad, en el caso de denegación de la suspensión por el órgano recaudatorio, de que el interesado pueda solicitar por segunda vez la suspensión, pero ya ante el Tribunal. Es decir, no plantear recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo contra la resolución denegatoria de la suspensión, sino dirigirse a éste para solicitar ésta de nuevo. Lo cierto es que no parece muy razonable esta segunda opción y resulta más coherente y ajustado a procedimiento la vía de recurrir la resolución denegatoria que la de plantear nueva solicitud. Por otra parte, parece obvio, que una vez dictado acuerdo de resolución expreso de denegación, el Tribunal no debe entrar a decidir sobre la solicitud en sí, sino valorar la procedencia o improcedencia de la decisión adoptada por el órgano recaudatorio en su resolución. La resolución que, en este sentido, adopte el Tribunal pondrá fin a la vía económico-administrativa.

El apartado sexto enumera las garantías posibles a constituir para obtener la suspensión automática. Estas garantías no difieren, esencialmente, de las establecidas en el artículo 81.4 del anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. La letra a) del presente apartado se refiere a la posibilidad de garantizar mediante depósito de dinero efectivo o en valores públicos, realizando una mención especial al supuesto de la deuda pública anotada.

La referencia a la deuda pública anotada es nueva en el Real Decreto 391/1996: en el caso de que ésta se destine a garantizar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, deberá aportarse certificado de inmovilización del saldo correspondiente. Dicho certificado debe ser extendido a favor del órgano que dictó el acto cuya suspensión se solicita. En la letra b) se mantiene la posibilidad de garantizar mediante aval o fianza de carácter solidario.

Por último la letra c) del apartado sexto recoge la posibilidad de garantizar mediante fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia. En el artículo 81.4 del reglamento anterior esta posibilidad estaba prevista para aquellos débitos de importe inferior a 100.000 pesetas. En la regulación actual el Real Decreto 391/1996 no fija expresamente la cuantía del débito que puede garantizarse mediante fianza personal y solidaria, remitiéndose a su fijación posterior mediante la publicación de Orden Ministerial.

3. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico.

La regulación de la suspensión de los actos de contenido económico realizada por los propios Tribunales Económico-Administrativos se encuentra recogida en el **artículo 76** en los siguientes términos:

«1. Cuando el interesado no pueda aportar la garantía a la que se refiere el artículo anterior, la ejecución del acto impugnado podrá ser, excepcionalmente, suspendida por el Tribunal Económico-Administrativo al que compete resolver la reclamación contra el mismo, en los términos que establece este artículo.

2. El Tribunal podrá decretar la suspensión cuando se justifique por el interesado que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación y se ofrezca garantía suficiente, de cualquier tipo, para cubrir el importe a que se refiere el apartado 7 del artículo 74.

No obstante, aun cuando el interesado no pueda aportar garantía con los requisitos anteriores, se podrá decretar la suspensión si se aprecian los referidos perjuicios.

3. La solicitud de suspensión se formulará en escrito separado de la reclamación que la motive.

4. El interesado dirigirá la solicitud de suspensión al Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto que pretenda suspenderse, efectuando las alegaciones que estime oportunas en orden a acreditar la concurrencia de los requisitos señalados en los apartados uno y dos de este artículo, y adjuntando los documentos que lo acrediten. La solicitud no podrá pedir la apertura de un período de prueba, y si lo hiciese la petición se tendrá por no hecha.

5. En la solicitud se indicará, en párrafos separados y diferenciados, la naturaleza, características, avalúo, descripción jurídica, y, según proceda, descripción física, técnica, económica y contable, de la garantía que se ofrezca, con el suficiente detalle para que pueda ser examinada y, en su caso, constituida, sin ulteriores aclaraciones, modificaciones o ampliaciones. Deberán adjuntarse los documentos que fundamenten lo indicado por el interesado, y en especial una valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando se ofreciesen varias garantías, concurrente o alternativamente, se procederá para cada una de ellas en la forma descrita, de forma que queden totalmente diferenciadas, indicando si fuesen concurrentes o alternativas o se entenderá que son concurrentes, e indicando si fuesen alternativas el orden de preferencia o se entenderá que coincide con el orden en el que aparecen descritas. Si el interesado no ofreciese garantía alguna lo indicará expresamente así. No obstante, cuando en la solicitud no se indicase las garantías ofrecidas, el Tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna.

6. A la vista de la solicitud y de la documentación aportada el Tribunal decidirá sobre su admisibilidad a trámite. Será rechazada cuando la solicitud no identifique el acto que pretende suspenderse, no contenga alegaciones o éstas no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales, no adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o los que adjuntase no se refiriesen a tal acreditación. También será rechazada cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella.

7. El acuerdo que inadmita a trámite estará motivado y se notificará al solicitante, no cabiendo ulterior recurso administrativo contra él. El acuerdo que admita a trámite no precisará de notificación, y dejará en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de presentación de la solicitud de suspensión, a cuyos efectos se comunicará de oficio al órgano competente, hasta el día de resolución de la misma.

8. Tras la admisión a trámite, el Tribunal podrá requerir al interesado para que aclare, acredite, o complete, cualquiera de los extremos indicados en su solicitud o documentos adjuntados con ella. Para ello otorgará un plazo proporcionado no inferior a 10 días.

9. El Tribunal solicitará del órgano de recaudación a que se refiere el apartado 2 del artículo 75 anterior que informe sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas, para lo cual será de aplicación lo previsto en el artículo 52, apartado 9 del Reglamento General de Recaudación.

10. El Tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión, la cual será notificada al interesado y al órgano competente, y que no admitirá recurso en vía administrativa.

11. La resolución que otorgue la suspensión detallará, en su caso, la garantía que deba ser constituida, el plazo y la forma de constituirla, y el órgano de recaudación a cuya disposición debe quedar constituida, ante el que deberá acreditarse su constitución. En tal caso la resolución se dictará bajo condición suspensiva de que este último órgano dicte acuerdo expreso declarando conforme la garantía realmente constituida. La suspensión iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud correspondiente.

12. La resolución denegará la suspensión cuando no concurren los requisitos legales, o no resulten acreditados, o cuando, siendo necesarias, las garantías ofrecidas fueran jurídica o económicamente insuficientes para asegurar la efectividad del acto de suspensión.

13. Si el Tribunal apreciase, en cualquier momento anterior o posterior al otorgamiento de la suspensión, que hay indicios suficientes para entender que ya no se reúnen los requisitos para la suspensión, o que las garantías ofrecidas ya no aseguran la efectividad del acto objeto de suspensión, lo notificará al interesado concretando y motivando dichos indicios y su incidencia sobre la suspensión, y concediéndole un plazo proporcionado no inferior a 10 días para que presente alegaciones y los documentos acreditativos que estime. A la vista de todo lo actuado el Tribunal dictará acuerdo decidiendo según los casos:

- a) Archivar este trámite,
- b) Incorporar este trámite al expediente todavía pendiente de resolución al objeto de que sea tenido en cuenta para decidir sobre la inadmisibilidad a trámite o sobre la denegación de la suspensión,
- c) Alzar la suspensión ya acordada,
- d) Acordar la modificación de las garantías aportadas o la constitución de otras nuevas en los términos del anterior apartado once advirtiéndole que la no acreditación en plazo motivará acuerdo alzando la suspensión existente.

La resolución no admitirá recurso en vía administrativa. La suspensión quedará alzada desde el día en que se notifique el acuerdo respectivo. Cuando se alce la suspensión las garantías ya aportadas sólo se cancelarán tan pronto se acredite el ingreso de la deuda y de los intereses generados durante la misma.»

El artículo 76 viene a efectuar la regulación de la figura cuando ésta se solicita ante el Tribunal Económico-Administrativo que goza de competencia para resolver la reclamación contra el acto objeto de impugnación.

En el apartado primero se recoge la facultad excepcional de la que dispone el Tribunal para suspender la ejecución del acto administrativo impugnado, en aquellos casos en los que el interesado solicite la suspensión pero le resulte imposible la aportación de algunas de las garantías relacionadas en el artículo 75, apartado 6 (depósito en dinero efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario, fianza personal y solidaria). En el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas anterior no se recogía, en momento alguno, esta posibilidad. La nueva regulación introduce la modalidad de suspensión de la ejecución del acto sin aportación de garantías, pero la restringe única y exclusivamente al supuesto en que la solicitud se presente ante el Tribunal Económico-Administrativo que va a conocer de la reclamación interpuesta. No es extensible esta fórmula de suspensión, con carencia de garantía, a los supuestos en los que la solicitud de suspensión se presente ante el órgano de recaudación que tiene atribuida esta competencia, y que se formule, por tanto, siguiendo la vía establecida por el artículo 75, analizado anteriormente. Debe destacarse, por otro lado, que la posibilidad que ofrece el artículo 76, en su apartado primero, se basa en la posible ocasión de perjuicios de imposible o difícil reparación si se llevara a efecto la ejecución del acto. Este extremo aparece previamente esbozado en el apartado 2, letra b) del artículo 74.

La trascendencia de esta nueva fórmula suspensiva es fundamental, ya que su finalidad parece estar dirigida, esencialmente, a acercar y adaptar el procedimiento a la situación jurídica y económica de cada recurrente, teniendo en cuenta sus circunstancias concretas. De esta forma se pretende agilizar y dotar de mayor flexibilidad al procedimiento. Ahora bien, el problema se plantea a la hora de acreditar ante el Tribunal cuáles son y en qué consisten los daños de imposible o difícil reparación. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido, tradicionalmente, claramente restrictiva a la hora de fijar tales criterios, de forma que resultaba prácticamente imposible la prueba de estos daños. Con el Auto de 21 de noviembre de 1996, se modifican los criterios mantenidos hasta ese momento: procederá acordar la suspensión cuando la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, exigiéndose garantía con el fin de **evitar que la suspensión cause daños o perjuicios a los intereses públicos o a terceros**.

Este Auto contiene un criterio que supone invertir la carga de la prueba de forma que recae sobre la propia Administración probar la «grave perturbación» que para el interés público pueda ocasionar la suspensión.

En el apartado segundo se concretan, aún más, las posibilidades de suspensión del acto impugnado, permitiendo, en caso de posible ocasión de perjuicios de imposible o difícil reparación, la aportación de garantías distintas de las que se contemplan en el artículo 75, apartado sexto. Así, para este supuesto, el reglamento establece la validez de cualquier garantía siempre y cuando la caución alcance a cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. Además, vuelve a recalcar el principio recogido en el apartado primero acerca de la posibilidad de decretar la suspensión sin aportación de garantías, cuando se aprecie por el Tribunal la existencia de los perjuicios señalados.

Los apartados tercero, cuarto y quinto se dedican a los requisitos formales y de presentación que deben reunir las solicitudes de suspensión formuladas por el recurrente. Así, se hace constar de forma expresa que la solicitud debe presentarse en escrito separado de la reclamación económico-administrativa en la que tiene su origen, y deberá ser dirigido al Tribunal que ostenta la competencia para resolver acerca de la misma. De igual forma, en el escrito el interesado tendrá que poner de manifiesto las alegaciones que considere pertinentes en orden a acreditar la existencia de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2: el interesado deberá justificar, de forma suficiente, que de ejecutarse el acto se derivarían para él perjuicios de imposible o difícil reparación. Para ello deberá aportar todos aquellos documentos que sirvan a la causa de justificar estos extremos, pero en ningún caso podrá pedir al Tribunal la apertura de un período de prueba. Si solicitara la apertura de un período de prueba, el Tribunal no considerará tal petición.

El recurrente deberá hacer constar en la solicitud, de forma separada, la información sobre las garantías que se ofrecen. Deberá indicarse, de esta manera, los datos relevantes que afecten a las mismas: sus características, su descripción jurídica, física, técnica, económica, contable y su cuantificación -avalúo-. Deben, igualmente, aportarse aquellos documentos que justifiquen lo expresado en la solicitud en relación con las garantías, dotando de importancia especial a la aportación del informe valorativo, realizado por profesionales independientes, de los bienes que el recurrente ofrezca en la solicitud de suspensión.

El recurrente, cuando relacione las garantías, deberá hacer constar si son concurrentes o, por el contrario, alternativas. Ello tendrá su trascendencia posterior ya que si las garantías aportadas son concurrentes, en el supuesto en que proceda ejecutar las mismas por falta de pago de la deuda, una vez agotada la vía económico-administrativa con resolución desestimatoria, se podrá por el órgano de recaudación competente ejecutar aquella que considere oportuna. Si, por el contrario, las garantías son alternativas, el órgano de recaudación vendrá obligado en este supuesto a ejecutarlas en el orden fijado por el recurrente. En cualquier caso, se establece la presunción de que si en el escrito de solicitud no se señala el carácter concurrente o alternativo de las garantías, se entienden que son concurrentes. Si, *a sensu contrario*, el recurrente señala el carácter alternativo de las garantías ofrecidas, pero no señala el orden de preferencia en las mismas, se presume que el orden a seguir coincidirá con el orden con el que aparecen descritas en el escrito de solicitud de suspensión.

Por otro lado, si no se ofreciese garantía alguna, deberá hacerlo constar en el escrito de solicitud, presumiéndose, en caso de no hacer constar este extremo en la solicitud, que no se ofrece garantía alguna por el recurrente.

En el apartado sexto, el artículo 76 señala cuáles son las actuaciones que, por parte del Tribunal, siguen a la presentación de la solicitud. Así, una vez formulada por el recurrente la solicitud de suspensión, el Tribunal debe decidir sobre la admisión o no a trámite de la misma. Para ello tendrá en cuenta lo expresado en la propia solicitud así como la documentación que la acompaña.

Si la solicitud adolece de vicios el Tribunal no la admitirá a trámite, rechazándola. En este apartado se establecen cuáles son los defectos que podrán determinar su rechazo por el Tribunal. Las causas de rechazo y, por tanto, inadmisibilidad a trámite, son las siguientes:

- Inidentificación del acto impugnado cuya ejecución se pretende suspender.
- Que la solicitud no contenga alegaciones que justifiquen la suspensión o las que contenga no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales exigibles.
- Que no se adjunten documentos acreditativos de las alegaciones formuladas o, en su caso, los aportados no acrediten tales alegaciones.
- Que de las alegaciones y documentos que se aportan se derive que no concurren los requisitos legales exigibles para efectuar la suspensión de la ejecución del acto impugnado.
- Que la garantía ofrecida sea insuficiente o inadecuada y el Tribunal considere que no procede otorgar la suspensión sin garantías.

En el apartado séptimo se establece la obligación de que el acuerdo por el que se declare la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión debe ser motivado y notificarse al interesado. Contra este acuerdo no cabe recurso en vía administrativa.

Por el contrario, si la solicitud se admite a trámite por el Tribunal, no será necesaria la notificación al interesado. Ahora bien, este hecho deberá comunicarse de oficio al órgano de recaudación competente, ya que el procedimiento de recaudación quedará suspendido desde el día en que se efectuó la presentación de la solicitud hasta la resolución de la misma. En el supuesto de que el Tribunal la haya admitido a trámite, podrá efectuar requerimiento al interesado para que proceda a aclarar, acreditar o completar aquellos extremos de la misma o de los documentos anexos, que estime pertinentes. Para ello el interesado dispondrá de un plazo de, al menos, 10 días.

El Tribunal, a tenor de lo establecido en el apartado noveno, tendrá que solicitar al órgano de recaudación competente un informe sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas por el interesado. El órgano de recaudación se atenderá, para la elaboración de este informe a lo previsto en el artículo 52.9 del Reglamento General de Recaudación. Este artículo establece que la suficiencia económica de las garantías será examinada por los órganos de recaudación de la Delegación de Hacienda, según criterios de valoración establecidos por la Dirección General de Recaudación. Cuando presenten especial complejidad, el Delegado de Hacienda podrá, asimismo, contratar servicios externos.

A la vista del informe remitido por el Tribunal, en virtud del apartado décimo, el Tribunal emitirá resolución motivada por la cual estimará o desestimará la solicitud de suspensión, denegándola, en este último caso. El acuerdo de resolución, sea cual sea su resultado, debe notificarse, por el

Tribunal, al interesado y al órgano competente para la recaudación. La resolución acordada por el Tribunal Económico-Administrativo pondrá fin a la vía administrativa, no admitiéndose recurso contra la misma en dicha vía.

En el supuesto de que el Tribunal Económico-Administrativo estime la solicitud de suspensión, la resolución deberá recoger obligatoriamente, en aplicación del apartado undécimo, una serie de extremos en relación con la garantía a aportar:

- Detalle de la garantía a constituir.
- Plazo en el que debe aportarse.
- Forma en la que ha de constituirse la garantía.
- Órgano de recaudación ante el que debe aportarse la misma.

Si el Tribunal expresase estos extremos en la resolución por la que se otorga la suspensión de la ejecución del acto impugnado, debe entenderse, en cualquier caso, que la resolución se ha dictado bajo la **condición suspensiva** de que el órgano de recaudación competente, una vez constituida realmente la garantía, dicte un acuerdo de carácter expreso por el cual declare que ésta es conforme a los requisitos anteriormente expresados, esto es: la garantía es la que se detalla en la resolución del Tribunal, se ha aportado en el plazo y en la forma señalada y se ha constituido ante el órgano de recaudación competente. Una vez cumplidos estos trámites, **los efectos de la suspensión se remontan a la fecha de presentación de la solicitud de la misma.**

Por el contrario y según el apartado duodécimo, el Tribunal denegará la suspensión en los siguientes supuestos:

- Cuando no se cumplan los requisitos legales para otorgar la suspensión.
- Cuando no resulten acreditados tales requisitos.
- Cuando las garantías, en el caso de que sean necesarias para llevar a efecto la suspensión, sean jurídica o económicamente insuficientes y, por tanto, no sirvan a su fin de asegurar la efectividad del acto de suspensión.

Por último, el artículo 76 en su apartado final (apartado decimotercero) establece la cláusula de cierre a todo el sistema de solicitud de suspensión de actos de contenido económico ante el Tribunal Económico-Administrativo, competente para conocer de la impugnación de este tipo de actos, a través de reclamación económico-administrativa.

En este sentido se establece la posibilidad de que el Tribunal, en cualquier momento anterior o posterior a haberse otorgado la suspensión, pueda apreciar que existen indicios de que no se reúnen los requisitos para llevar a efecto la suspensión, o bien, que la garantía aportada ya no cumple su fin de asegurar la efectividad del acto objeto de suspensión. En este caso, el Tribunal deberá notificar motivadamente el hecho al interesado, concediéndole un plazo para la presentación de alegaciones y de aquellos documentos que justifiquen la procedencia de la suspensión, plazo que no podrá ser inferior a 10 días.

A la vista de las alegaciones realizadas por el interesado y, en general, de todas las actuaciones efectuadas, el Tribunal debe dictar acuerdo expreso, pudiendo adoptar las siguientes decisiones:

- a) Archivar, sin más, este trámite.
- b) Levantar la suspensión que, en su día, fue acordada.
- c) Acordar la modificación o constitución de nuevas garantías detallando la garantía a constituir, el plazo, la forma y el órgano de recaudación ante el que debe aportarse. En este caso, el Tribunal advertirá, asimismo, que la no acreditación en plazo determinará el alzamiento de la suspensión existente.

Para ello se dictará el pertinente acuerdo motivado, contra el cual no procederá recurso alguno en vía administrativa. Los efectos del alzamiento de la suspensión se producirán desde la fecha de notificación del acuerdo al interesado. Estos efectos se concretan, fundamentalmente, en el hecho de que se reanuda o inicia el correspondiente procedimiento recaudatorio, quedando las garantías afectadas al pago de la deuda y de los intereses de demora generados por la suspensión. Al fin, la garantía aportada se cancelará cuando resulte acreditado el ingreso de dicha deuda y de sus intereses de demora correspondientes.

4. Suspensión de otros actos administrativos.

La suspensión de otros actos administrativos aparece regulada en el **artículo 77** del actual Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 391/1996) en los siguientes términos:

«1. El Tribunal competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

2. La tramitación y resolución del procedimiento se hará conforme a lo señalado en el artículo anterior. La resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.»

En la regulación contenida en el reglamento anterior la referencia al régimen de suspensión específico para los actos administrativos, carentes de contenido económico, quedaba restringida en el artículo 81, apartados once, doce y trece, a las sanciones de carácter no pecuniario.

A diferencia de la regulación anterior, el nuevo reglamento dedica a la suspensión de los actos administrativos sin contenido económico el artículo detallado anteriormente, no restringiendo, exclusivamente, su contenido a las sanciones no pecuniarias. En este artículo, se relacionan, a título meramente enunciativo, aquellos actos que pueden ser objeto de suspensión.

Así, cita entre otros:

- Los requerimientos administrativos para el suministro de información.
- Los requerimientos administrativos para el cumplimiento de otros deberes de colaboración con la Administración Tributaria.
- Los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias.

No existe en la regulación contenida en el artículo 77 una restricción en cuanto a los actos administrativos, sin carácter económico, susceptibles de suspensión. La relación que se efectúa no tiene carácter cerrado sino que se realiza, meramente, a título ejemplificativo. La regla general se extiende, en principio, a todos aquellos actos administrativos que «no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida», y entre éstos se sitúan los requerimientos para suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, en virtud del artículo 111 de la Ley General Tributaria, o las sanciones de índole no pecuniario.

Para proceder a la suspensión de la ejecución de tales actos, el reglamento se remite al procedimiento establecido para los actos administrativos de contenido económico en el artículo 76. De esta manera, el interesado en la suspensión deberá solicitarla directamente ante el Tribunal competente para conocer de la reclamación interpuesta. Como requisito se exige, nuevamente, la apreciación de que la ejecución de tal acto pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Tanto la tramitación de la solicitud como la resolución sobre la suspensión se realizará conforme a las reglas establecidas en el artículo anterior. Se autoriza al Tribunal para adoptar aquellas medidas cautelares que considere oportunas en orden a contribuir a la protección del orden público y a la eficacia de la resolución impugnada.

III. SUSPENSIÓN Y RECURSO DE REPOSICIÓN POTESTATIVO

1. Aspectos generales de la suspensión en el recurso de reposición con la nueva regulación.

La regulación de la suspensión de la ejecución del acto impugnado por interposición de recurso de reposición se encuentra recogida en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 que reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo. Este artículo ha sido dotado de nueva redacción por el Real Decreto 448/1995. La regulación se completa, además, con la nueva redacción del artículo 20 del Reglamento de Recaudación dada, igualmente, por el Real Decreto 448/1995, por el apartado 3 del artículo 21 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, añadido por la disposición adicional única de la Ley 25/1995 de modificación parcial de la Ley General Tributaria y por el artículo 74 y siguientes del Real Decreto 391/1996, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Por último, posteriormente a la publicación del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas se ha dictado Resolución de 1 de junio de 1996 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se dictan instrucciones en materia de suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía administrativa.

Hasta la entrada en vigor del Real Decreto 448/1995, la regulación de la suspensión contenida en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, se caracterizaba por dos notas con vocación de generalidad:

1. Por un lado, la exigencia de presentación de garantía líquida para la suspensión, admitiéndose la fianza personal para actos administrativos de escasa cuantía.
2. Por otro, el carácter «cuasi automático» de la misma, que se desprendía del propio apartado noveno del artículo 11 que establecía que «por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo, hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación».

No obstante esta regulación no solventaba los problemas que se derivaban de la necesidad de continuidad de los efectos suspensivos en el plazo que mediaba entre el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa posterior. Por ello, el Real Decreto 448/1995 viene a modificar el citado artículo 11 persiguiendo el objetivo que pone de manifiesto en su propia «Exposición de Motivos»: «Concatenar los efectos suspensivos en ambos procedimientos». El principal problema que se derivaba de la regulación existente se centraba en el hecho de que una vez desestimado el recurso de reposición, para el cual se había solicitado la suspensión, el recurrente disponía de un plazo de 15 días para presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa. Ello impli-

caba la posibilidad de llegar a proceder a la ejecución del patrimonio del deudor antes de que el Tribunal Económico-Administrativo, competente para conocer de la reclamación, hubiese acordado la suspensión en esta nueva vía.

Parece, a tenor de lo expuesto, que el Real Decreto 448/1995 introduce la modificación del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 para dar solución a este problema: la modificación esencial consiste en el mantenimiento de los efectos de la suspensión acordada en el recurso de reposición durante el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias. Para llevar a cabo este propósito remite, para la suspensión en el recurso de reposición, a las normas contenidas en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, vigente en aquel momento (RD 1999/1981).

Con la entrada en vigor del Real Decreto 391/1996, que aprueba el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, se plantea un importante problema de interpretación. Ello se debe a la remisión que el Real Decreto 448/1995 realizaba, en materia de suspensión del acto impugnado por recurso de reposición, al antiguo reglamento (RD 1999/1981). El problema se centra, esencialmente, en el hecho de si debe entenderse en el recurso de reposición, que la suspensión está supeditada, en cualquier caso, a la aportación de garantías suficientes (consistentes en depósito, aval o fianza para deudas de escasa cuantía), tal y como exigía el artículo 81 del anterior reglamento y el artículo 75 del actual, o por el contrario, puede concederse en los supuestos contemplados en el artículo 76 del nuevo reglamento: sin aportación de garantías, o con aportación de otros tipos distintos como pudiera ser hipoteca mobiliaria, prenda, etc.

Para adoptar un criterio de interpretación correcto respecto del alcance de la remisión contenida en el Real Decreto 448/1995 tras la aprobación del nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, se hace imprescindible acudir tanto a la Doctrina Administrativa como a los Principios Generales que rigen en materia de interpretación jurídica de las normas.

Así, tradicionalmente, la Doctrina Administrativa ha venido a realizar la distinción entre el «Reenvío Formal» a una norma y el denominado «Reenvío Receptivo» que implica distintas consecuencias jurídicas. El «Reenvío Receptivo» supone que el contenido propio de la norma a la que se reenvía pretende constituir el contenido mismo de la norma que efectúa la remisión. De esta manera se evita, claramente, volver a reproducir en la norma que efectúa el reenvío el contenido que ya se recoge en la norma original. Esta idea, aplicada al ámbito que nos ocupa, se traduce en el hecho de que parece que el Real Decreto 448/1995 lo que realiza es un «Reenvío Receptivo», y ello porque no pretende extender los tipos de garantías susceptibles de ser admitidas para llevar a cabo la suspensión de la ejecución del acto impugnado, sino por el contrario, reproducir la fórmula del antiguo artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. En este sentido, debe entenderse que la remisión, en la actualidad se realiza, exclusivamente, al artículo 75 del nuevo reglamento, y no al artículo 76, ya que éste otorga competencias de forma exclusiva a los Tribunales Económico-Administrativos.

Por otro lado, podría llegarse a la misma conclusión si se parte de los Principios Generales para la interpretación de las normas jurídicas. De esta manera, en aplicación del «**Principio de la Voluntad del Legislador**» parece claro que, tanto al realizar la modificación del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979 a través del Real Decreto 448/1995 como al aprobar posteriormente el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, no se pretendía efectuar una ampliación de las posibilidades de suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados en vía de reposición.

En otro orden de cosas, habría que considerar la propia finalidad de la norma, esto es, su *Ratio Legis*. Parece, desde esta perspectiva, que la razón que justifica la reforma del artículo 11 a través del Real Decreto 448/1995, habría que buscarla en el hecho de tratar de aportar solución al problema de la ausencia de concatenación de los efectos suspensivos entre el recurso de reposición y la impugnación posterior en vía económico-administrativa.

Por fin podría alegarse la aplicación del «**Principio de Unidad del Ordenamiento Jurídico**». En aplicación de este principio, la norma habría que interpretarla integrada en todo el conjunto normativo. Desde este punto de vista, es importante resaltar el hecho de que el Real Decreto 2244/1979, por el que se reglamentó el recurso de reposición previo al recurso económico-administrativo, no ha sido derogado ni por el Real Decreto 448/1995 ni por el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Por contra, el recurso de reposición ha sido objeto de modificación y éste ha de ser, en la actualidad, interpretado de forma sistemática con el nuevo Reglamento de Procedimiento, descartando la posibilidad de atribuir a los órganos de gestión competencias no contempladas en la propia Ley de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo.

Las consecuencias de la interpretación realizada se traducen en tres efectos fundamentales a la hora de aplicar el procedimiento:

1. Agilización en la resolución de las solicitudes de suspensión en el recurso de reposición, ya que sería de aplicación la «suspensión automática».
2. Mantenimiento de la simplificación en la valoración de las garantías aportadas por el solicitante, que continuaría, prácticamente, como hasta ahora.
3. No repercusión para el administrado, pues puede acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo para solicitar la suspensión, si se encuentra en alguno de los supuestos del artículo 76, o bien impugnar el acto administrativo de denegación de la suspensión. No existe, pues, perjuicio alguno para el contribuyente, desde esta perspectiva de interpretación.

Podríamos, por tanto, concluir finalmente que la remisión que realiza el artículo 11 del Real Decreto 448/1995 hay que entenderla, en la actualidad, realizada al artículo 75 del nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y no al artículo 76, en el que se contempla otra forma de suspensión basada en la posible ocasión de perjuicios de difícil o imposible reparación.

2. Análisis de la regulación de la suspensión en el recurso de reposición.

La regulación se contiene, como reiteradamente se viene señalando, en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, que ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 448/1995. El texto del artículo es el siguiente:

«1. La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses, recargos y sanciones.

2. No obstante, podrá suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras dure la sustanciación del recurso, aplicando lo establecido en el Capítulo VI del Título IV del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, con las siguientes especialidades:

- a) En todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano que dictó el acto.
- b) Las resoluciones desestimatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal al que le correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita.
- c) Las garantías que se constituyan habrán de cubrir la duración tanto del recurso de reposición como, en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior. Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión, podrán extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa.
- d) La suspensión acordada producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo, en todas sus instancias, si se interpusiera la correspondiente reclamación.

3. Igualmente, podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías que señala el apartado cuarto del artículo 81 del mencionado Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. En estos casos la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión.»

En el apartado 1 del presente artículo, se establece en virtud del «**Privilegio de Autotutela**» del que goza la Administración, el Principio de Ejecutividad de los Actos Administrativos, partiendo de la presunción de legalidad de los mismos.

Ello se pone de manifiesto en el hecho de que la interposición de recurso no implica de por sí la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

La consecuencia que se deriva de este principio se reduce de forma casi exclusiva a que la recaudación de los derechos económicos a favor de la Hacienda Pública no se ve afectada, *a priori*, por la interposición del recurso de reposición potestativo.

Ahora bien, este Principio de Ejecutividad en el ámbito tributario, resulta en cierta medida mitigado en su rigor por el apartado siguiente del artículo. En el apartado segundo se contempla la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado en tanto dura la sustanciación del recurso de reposición interpuesto y para ello se efectúa una remisión al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981.

Cuando se practicaba este reenvío contenido en el artículo 11 no existía otro procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas que el regulado en el señalado reglamento. Por esta razón, la remisión resultaba clara y contundente y no ofrecía duda alguna a la entrada en vigor del Real Decreto 448/1995.

En este momento el legislador considera imprescindible recoger en la norma algunas especialidades que afectan de forma exclusiva al recurso de reposición previo. De esta manera se especifica claramente una serie de extremos, que resultan obvios para el caso de este tipo de recurso:

En primer lugar, el apartado a) del artículo 11 describe la competencia del órgano que dictó el acto impugnado para tramitar y resolver el recurso de reposición planteado. Esta especialidad, calificada como tal por la norma, no lo es tanto si partimos del principio general de que el recurso de reposición en el ámbito tributario debe tramitarse y resolverse siempre por el órgano administrativo del que emanó el acto, lo que obedece a dos razones sustanciales:

- 1.^a Que el recurso de reposición en materia tributaria es potestativo y, por tanto, de ejercicio discrecional por el interesado.
- 2.^a Que, por la razón anterior, tiene siempre carácter previo a la interposición de reclamación económico-administrativa, que constituye la vía obligatoria de impugnación.

En segundo lugar, el apartado b) señala que la resolución desestimatoria de la solicitud de suspensión será susceptible de reclamación económico-administrativa. Pues bien, no constituye esta regla una especialidad en sí misma ya que el órgano administrativo debe pronunciarse acerca de la suspensión y, en caso de desestimación, deberá dictar resolución al respecto. Esta resolución constituye un nuevo acto que emana, al igual que el anterior, del mismo órgano, y como tal recurrible en vía económico-administrativa.

Además, al ser competencia del órgano que dictó el acto, conocer sobre la solicitud de suspensión del mismo, la resolución que sobre este extremo adopte deberá recurrirse ante el Tribunal Económico-Administrativo competente para conocer la impugnación del acto original. Por tanto, siempre concurrirá en el mismo Tribunal la competencia tanto para conocer del acto originariamente impugnado como para conocer de la resolución que sobre la suspensión de dicho acto emane del órgano administrativo que lo dictó.

En contraposición a lo descrito hasta ahora, en el apartado c) se recoge no sólo una especialidad sino también una importante novedad: este apartado se refiere a las garantías a constituir destacando que éstas cubrirán la duración del recurso en cuestión y, en su caso, la duración de la posterior reclamación económico-administrativa.

En la anterior redacción del artículo 11 no existía tal referencia sino que, por el contrario, se establecía textualmente en el apartado tercero que «la suspensión regulada en el presente artículo sólo producirá sus efectos en este recurso.»

El Real Decreto 448/1995 incorpora la posibilidad de concatenación de los efectos suspensivos entre el recurso de reposición previo y la reclamación económico-administrativa posterior. Pero, además, las garantías aportadas podrán extender sus efectos a la vía contenciosa cuando el interesado interponga recurso ante la jurisdicción ordinaria. No obstante, se establece la salvedad de que estos efectos se mantendrán sin perjuicio de la decisión que el órgano judicial adopte en la pieza de suspensión.

Por tanto, la extensión de la suspensión al ámbito contencioso-administrativo queda condicionada a la decisión que sobre este aspecto adopte el órgano judicial y no, únicamente, a la aportación de las debidas garantías y a la decisión del interesado de extender los efectos.

En el apartado d), una vez cumplido el requisito de aportación de garantías, se establece que los efectos suspensivos se producirán tanto durante la tramitación y resolución del recurso de reposición como durante el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, si llega a interponerse la reclamación económico-administrativa pertinente.

La conclusión que, básicamente, se desprende del planteamiento expuesto en este apartado difiere de la regulación anterior: la regla general en materia de suspensión cuando se interpone el recurso de reposición potestativo supone el mantenimiento de los efectos suspensivos durante todo el procedimiento económico-administrativo posterior y hasta agotar esa vía.

Esto implica que el interesado a la hora de recurrir en reposición y aportar garantía deberá tener en cuenta la posibilidad de reclamar posteriormente en vía económico-administrativa (ya que este hecho afecta a la cuantía del importe a garantizar), lo que facilita al órgano que dictó el acto impugnado el conocimiento, *a priori*, de la extensión de los efectos de la suspensión de la ejecución del acto objeto de recurso.

Pudiera, no obstante, producirse la circunstancia de que, garantizada la reclamación económico-administrativa posterior, el interesado una vez resuelto el recurso de reposición potestativo, decidiera no impugnar el acto en vía económico-administrativa. En este caso las consecuencias variarían en función de la decisión adoptada por el órgano administrativo en la resolución del recurso de reposición:

- Si se estimó la pretensión del interesado, el órgano administrativo devolverá la garantía aportada.
- Si se desestimó o se estimó sólo parcialmente la pretensión del interesado, el órgano administrativo concederá el plazo legal para el cumplimiento de la obligación contenida en el acto y transcurrido éste, si el interesado ingresó la deuda procederá a devolver la garantía. En caso contrario, se iniciarán las actuaciones pertinentes para ejecutar la garantía aportada y así hacer efectivo el crédito a favor de la Hacienda Pública.

Por último, el apartado tercero convierte la regla general vigente hasta el momento en excepción. De la nueva redacción del apartado descrito parece desprenderse claramente que el mantenimiento de la suspensión a lo largo de toda la vía económico-administrativa constituye de por sí la regla aplicable con carácter general. Excepcionalmente, la suspensión podrá ser solicitada limitando sus efectos al ámbito del recurso de reposición, cesando sus efectos cuando se adopte resolución por el órgano administrativo.

Ahora bien, para que los efectos suspensivos se limiten al ámbito exclusivo del recurso de reposición, las garantías aportadas deberán consistir en las establecidas en el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Esta remisión hay que entenderla, en la actualidad, tal y como se ha explicado en el apartado de «aspectos generales de la suspensión en el recurso de reposición» como un reenvío de carácter receptivo, lo cual debe interpretarse como que las garantías exigibles a aportar serán las que se establecen en el artículo 75.6 del actual reglamento.

Sobre lo que no cabe duda alguna es sobre el hecho de que la suspensión de la ejecución del acto impugnado en el ámbito del recurso de reposición exige, ineludiblemente, la aportación de garantías y además el requisito de que la caución cubra el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión. De esta forma, en función del importe garantizado, el órgano administrativo conocerá, desde el momento en que se solicite la suspensión, si ésta va a extender sus efectos a la vía económico-administrativa posterior.

Con posterioridad a la publicación del Real Decreto 448/1995 por el que se dota de nueva redacción al artículo 11 analizado, la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, añade en su disposición adicional única un nuevo apartado (apartado tercero) al

artículo 21 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 por el que se articula la Ley de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo. Dicho apartado se manifiesta en los términos siguientes:

«La suspensión acordada con ocasión del recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa se mantendrá en ésta en las condiciones que se determinen reglamentariamente.»

La incorporación del apartado tercero del artículo 21 supone la introducción en el ámbito económico-administrativo de la regla del mantenimiento de los efectos suspensivos de la ejecución del acto impugnado, cuando éstos tienen su origen en el recurso de reposición potestativo. Constituye el punto de partida que de la regulación sobre este aspecto se va a mantener en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Por fin, el Real Decreto 391/1996 recoge en su artículo 75, apartado quinto, con carácter expreso, la referencia al mantenimiento de los efectos suspensivos de la ejecución del acto administrativo impugnado durante la vía económico-administrativa, cuando tenga su origen en el recurso de reposición.

Este reconocimiento y su inclusión en el nuevo reglamento completa la regulación de la figura de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en materia tributaria.

IV. CONCLUSIÓN FINAL

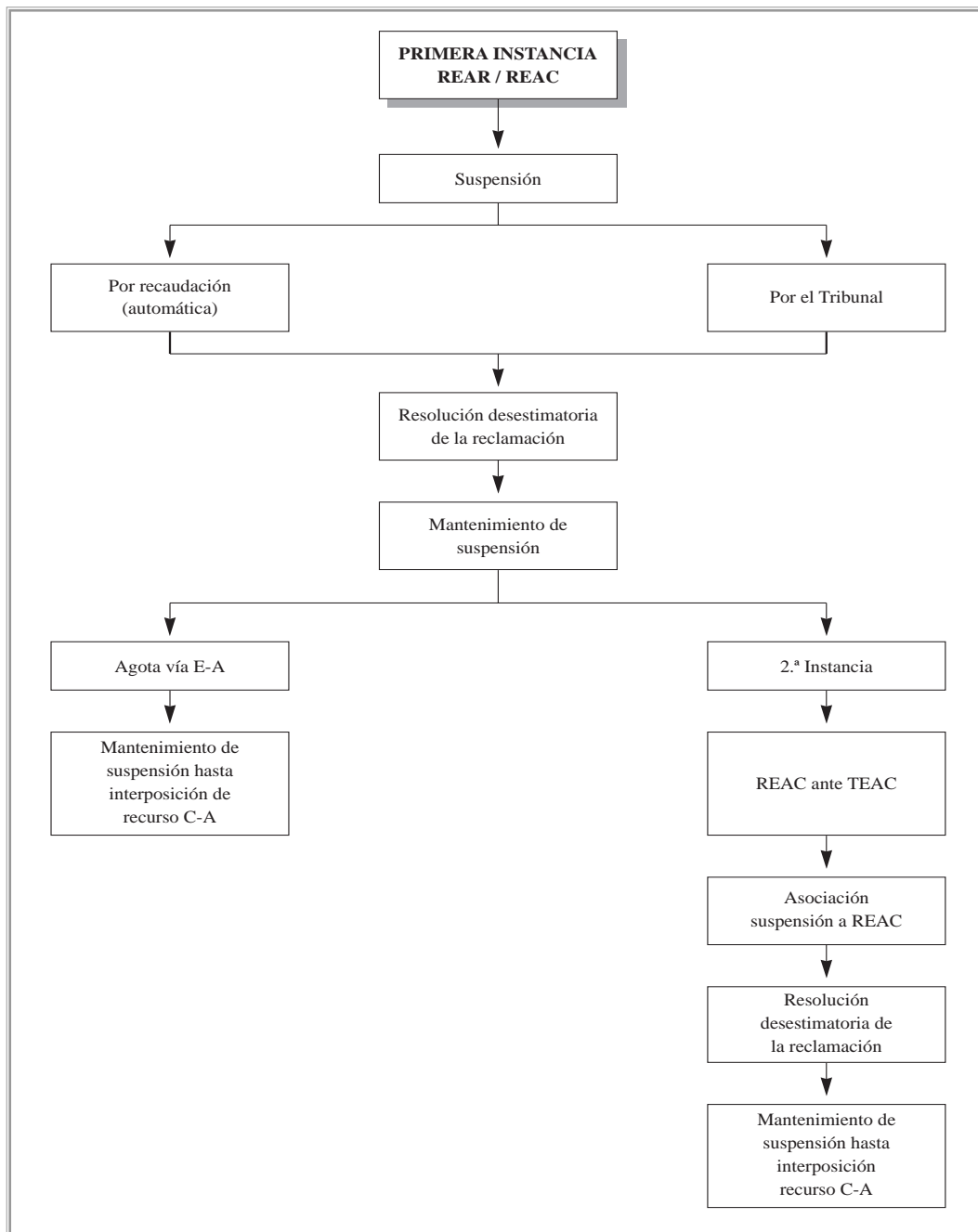
A lo largo del presente trabajo se han tratado de analizar los aspectos más relevantes de la figura de la suspensión con la nueva regulación de que ha sido objeto en los últimos tiempos.

En este punto, cabe concluir destacando brevemente como fundamentales y de gran trascendencia las siguientes conclusiones:

- 1.º Que, por fin, la regulación vigente en la materia ofrece la posibilidad de concatenar los efectos de la suspensión durante todo el procedimiento económico-administrativo pudiendo tener el punto de partida en el recurso de reposición potestativo.
- 2.º Que se incorpora la modalidad de suspensión sin aportación de garantía dejando a salvo los casos de posibles perjuicios de difícil o imposible reparación.
- 3.º Que todo ello, en definitiva, persigue reforzar la posición del administrado frente a la Administración Tributaria, en orden a facilitar la impugnación de los actos dictados por ésta en el ejercicio de sus potestades.

V. ANEXO: ESQUEMAS NORMATIVOS

ESQUEMA I: PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CON SOLICITUD DE SUSPENSIÓN



ESQUEMA II: PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CON SOLICITUD DE SUSPENSIÓN E INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE REPOSICIÓN POTESTATIVO.

