

TRABAJO EFECTUADO POR:

CARLOS JAVIER LACORTE SENTENACH

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Normativa objeto de estudio.
- III. Antecedentes.
- IV. Situación actual.
- V. Crítica.



I. INTRODUCCIÓN

La publicación en el Boletín Oficial del Estado de 23 de marzo de 1996 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RREA), que sustituye al hasta ahora vigente aprobado por el Real Decreto 1999/1981, supone la culminación de un proceso de reforma normativa en el tema de la suspensión de los actos administrativos de liquidación tributaria, que se inicia con la reforma del Reglamento General de Recaudación promovida por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo.

El nuevo RREA de acuerdo con la disposición final única del Real Decreto 391/1996, entrará en vigor el día 1.º de junio de 1996.

II. NORMATIVA OBJETO DE ESTUDIO

- Disposición adicional única de la Ley 25/1995 de modificación parcial de la Ley General Tributaria que reforma el Real Decreto Legislativo 2795/1980, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento económico-administrativo. Nuevo apartado 3.º del artículo 21 y nueva redacción del artículo 22.
- Artículo 23 del Real Decreto 448/1995 que modifica el artículo 11 del Reglamento del recurso de reposición previo al económico-administrativo (R.D. 2244/1979).
- Artículo 20.8 del Reglamento General de Recaudación.
- Artículo 81 apartados 3, 4 y 5 de la Ley General Tributaria de acuerdo con la Ley 25/1995, en relación a la suspensión de las sanciones tributarias.
- Artículos 74 al 77 del Real Decreto 391/1996 (nuevo RREA).

III. ANTECEDENTES

La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de liquidación tributaria sólo está prevista por nuestro ordenamiento jurídico dentro del ámbito de la impugnación de los mismos mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

El principio de ejecutividad y la presunción de legalidad del acto administrativo suponen que, por el hecho de su impugnación, no se suspende la eficacia del mismo.

En este sentido se manifiesta el artículo 21.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 que articula la Ley de Bases sobre Procedimiento económico-administrativo:

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

En la misma dirección el artículo 11.1 del Real Decreto 2244/1979 que reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo:

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

El artículo 22.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 (en la redacción anterior a la reforma), posibilitaba la suspensión mediante garantía de la deuda tributaria y con remisión a un procedimiento reglamentariamente establecido:

«La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado, si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria».

Esta remisión reglamentaria conducía al artículo 81 del RREA (R.D. 1999/1981), que establecía una suspensión AUTOMÁTICA debiendo consistir la garantía en:

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

- b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de crédito calificada.
- c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

La práctica de estos años ha sido que, si el contribuyente quería suspender la ejecución del acto de liquidación tributaria, presentaba acompañando a su recurso, aval de una entidad financiera, de forma que con su mera presentación el órgano administrativo gestor -en el recurso de reposición-, o el TEA -en la reclamación económico-administrativa-, procedían a suspender la recaudación de la liquidación tributaria.

IV. SITUACIÓN ACTUAL

1.º La disposición adicional única de la Ley 25/1995 de modificación parcial de la Ley General Tributaria reforma el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento económico-administrativo, en el siguiente sentido:

Se añade un nuevo apartado tercero al artículo 21 con la siguiente redacción:

«3. 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.»

Se da nueva redacción al artículo 22:

«1. La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, mediante depósito de dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden, el importe de la deuda tributaria y de los intereses de demora que genere.

2. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes.

3. El Tribunal podrá suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4. 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, letra c), de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, 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.»

La reforma es de importancia. Supone abrir la posibilidad de suspender el acto administrativo de liquidación tributaria aportando garantías distintas a las que, hasta la reforma, estaban tasadas, e incluso no llegar a aportar ninguna garantía.

El nuevo número 1 del artículo 22, regula la suspensión AUTOMÁTICA cuando la solicite el interesado aportando alguna de las garantías que en él se enumeran. No representa novedad sobre la situación que ya existía. No obstante, en la tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995, el Senado modificó este número 1 ya que, inicialmente, existía una remisión en blanco respecto a las garantías para su regulación vía reglamento utilizando la expresión: «...en la forma que reglamentariamente se determine». Con la reforma introducida en la Cámara Alta esta expresión queda sin fundamento ya que se añadieron concretándose en la propia ley las garantías para obtener la suspensión automática, queda agotado el tema y poco podrá añadir la norma reglamentaria.

La gran novedad es el número 2 del artículo 22 que abre la posibilidad a los TEA de suspender DISCRECIONALMENTE la ejecución del acto administrativo si la misma pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Con anterioridad a la reforma que nos ocupa, esta posibilidad sólo existía en el caso de impugnación de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales. (Art. 81.11 del RREA).

Ahora, además de la suspensión automática cuando se aporte alguna de las garantías tasadas del artículo 22.1 -equivalentes a las que señalaba el art. 81.4 del RREA antes de su reforma-, caso de que las mismas no puedan aportarse, el número 2 abre la posibilidad de una suspensión discrecional, aportando otro tipo de garantías: «...hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes».

2.º El Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se reforma el Reglamento General de Recaudación, en el artículo 23, modifica el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

El artículo 11 queda redactado de la siguiente forma:

«Suspensión del acto impugnado.

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 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 4 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.»

Una vez aprobado el nuevo RREA, la remisión hecha en el número 2 del artículo 11 anterior, se entenderá hecha al Título IV, Capítulo VI, «Suspensión del acto impugnado».

Como novedad en la regulación del recurso de reposición, la posibilidad de que el interesado pueda aportar garantías que extiendan sus efectos también a la vía contencioso-administrativa, de esta forma puede suspender desde el primer momento, presentación del recurso de reposición de carácter potestativo, hasta la última instancia judicial, con una única garantía, sin necesidad de tener que presentar nuevos avales ante la jurisdicción contencioso-administrativa cuando, agotada la vía administrativa, el contribuyente acude a esa Jurisdicción. No obstante, como no podía ser menos, el texto del reglamento es respetuoso con la decisión que en su día adopte el Tribunal de lo contencioso, en lo que a la validez y suficiencia de la garantía se refiere, en el auto en el que acuerde sobre la procedencia de la suspensión.

Un problema práctico que suscitará la nueva regulación es el de la coordinación entre los órganos gestores de la Agencia Tributaria, los TEA y los Tribunales de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Sería importante establecer un sistema efectivo de intercomunicación de datos entre ellos. A corto plazo podría estar operativa la utilización del Sistema Informático de Recaudación (SIR) al menos entre la Agencia y los Tribunales económico-administrativos.

Por último, comentar en este apartado el número 3 del artículo 11 que, curiosamente, es más exigente ya que establece que cuando el contribuyente sólo quiera limitar los efectos de la garantía al recurso de reposición, sólo se pueden admitir alguna de las garantías válidas para la suspensión AUTOMÁTICA. (La remisión actual sería al art. 75.6 del RREA).

3.º Artículo 20.8 del Reglamento General de Recaudación:

«Las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario, interrumpirán los plazos fijados en este artículo.

Resuelto el recurso o reclamación económico-administrativa que dio lugar a la suspensión, si el acuerdo no anula ni modifica la liquidación impugnada, deberá pagarse en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo (se refiere a los plazos voluntarios para el pago de liquidaciones practicadas por la Administración), según que dicha resolución se haya notificado en la primera o segunda quincena del mes (hasta el 5 ó 20 del mes siguiente). La resolución administrativa adoptada se notificará al recurrente con expresión de este plazo en el que debe ser satisfecha la deuda.

Si la resolución da lugar a la modificación del acto u ordena la retroacción del procedimiento, la deuda resultante del acto que se dicte en ejecución de dicho acuerdo habrá de ser ingresada en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo. La notificación del nuevo acto indicará expresamente este plazo.

No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, 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 reanuda o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión.»

Esta regulación salva determinadas incidencias prácticas que se producían en el procedimiento recaudatorio de las liquidaciones que se habían suspendido al presentar reclamación económico-administrativa:

- El contribuyente recibía el acuerdo desestimatorio del TEA y no efectuaba el ingreso de la deuda originaria porque «esperaba» a que el órgano gestor se le dirigiera para decirle cómo y cuándo debía hacerlo. A cambio lo que recibía era la notificación de la providencia de apremio y se le exigía la deuda en período ejecutivo con el recargo de apremio del 20 por 100.

Ahora los TEA introducen en el acuerdo desestimatorio una comunicación sobre los plazos en los que el contribuyente debe ingresar la deuda que en su día fue objeto de impugnación con lo que se soluciona el problema anterior. Los plazos que se conceden son los fijados en el Reglamento General de Recaudación para las liquidaciones practicadas por la Administración en período voluntario.

- Sigue suscitando problemas, incluso después de la reforma, el caso de que el TEA modifique en parte la liquidación tributaria y ordene al órgano gestor «practicar nueva liquidación sustitutoria de la que queda anulada». Salvo el caso en que deba ser así, es decir, que haya que volver a practicar una liquidación totalmente nueva sin ninguno de los componentes de la liquidación anterior, los TEA con la utilización de la fórmula entrecomillada originan confusión. Se debería expresar claramente qué parte de la liquidación originaria permanece y qué parte queda anulada (aplicando el principio del mantenimiento del acto),

para que sobre la parte que no se ve afectada por la resolución pueda continuar el procedimiento recaudatorio en el período en que se encuentre y también para que no se origine devolución de las cantidades ingresadas que cubren parte de la deuda no anulada. Este punto es preocupante en especial cuando el contribuyente no ha suspendido el procedimiento en período voluntario y las cantidades cobradas y aplicadas a la deuda lo han sido dentro del procedimiento de embargo.

Los TEA por la vía incidental de aclaración de resoluciones se ven obligados a efectuar la interpretación en este sentido.

- El último párrafo del artículo 20.8 soluciona la incidencia que se producía en el ámbito recaudatorio al pasar la reclamación de la vía administrativa a la Jurisdicción contencioso-administrativa: la desestimación de la reclamación económico-administrativa originaba la reanudación del procedimiento recaudatorio de la deuda tributaria, cuando el contribuyente tiene un plazo de dos meses desde la recepción de la desestimación para plantear recurso contencioso-administrativo. Al recibir el acuerdo desestimatorio remitido por el TEA, el órgano gestor levantaba la suspensión y en algunos casos la deuda llegaba a exigirse en período ejecutivo, teniendo en su poder garantía suficiente y de carácter indefinido para poder cobrarla, en su caso. Normalmente cuando el contribuyente recibía la notificación del descubierto, se dirigía al órgano recaudatorio indicándole que había presentado recurso con solicitud de suspensión ante la Jurisdicción contencioso-administrativa. Ello originaba la anulación del procedimiento seguido en vía ejecutiva.

¿Qué sucede si el interesado no comunica que ha interpuesto el recurso con petición de suspensión en el plazo que establece el párrafo que comentamos, a pesar de que sí lo ha interpuesto?

Razones de prudencia aconsejan que el órgano recaudatorio siga manteniendo la suspensión hasta cerciorarse de la realidad y más teniendo en cuenta que obra en su poder garantía suficiente. Si el interesado ha presentado recurso solicitando la suspensión -lo sepa o no el órgano recaudatorio- y éste reanuda el procedimiento cobratorio, tendrá que acabar anulándolo. Si el interesado no ha interpuesto el recurso el expediente acabará llegando a dicho órgano al remitírsele el TEA para su ejecución.

4.º La suspensión de las sanciones tributarias. Artículo 81 apartados 3, 4 y 5 de la Ley General Tributaria según redacción dada por la Ley 25/1995:

«3. La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

4. 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.

5. La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza.»

Como primera crítica a esta regulación es preciso señalar la conveniencia de que el número 4 no hubiera existido como tal, sino meramente como un punto y seguido del número 3. De esta forma, un único número que incluyera ambos párrafos hubiera evitado la tentación -poco afortunada-, de interpretar que procede la suspensión de las sanciones tributarias «en todo caso» cuando se produce lo establecido en el número 4. Desde luego que la norma hubiera salido más «redonda» utilizando el punto y seguido y sustituyendo el «En todo caso» por «No obstante».

Los apartados 4 y 5 que comentamos, se introdujeron en la tramitación parlamentaria de la ley en el Senado donde se aprobaron las enmiendas el 28 de junio de 1995, no estando previstos en el Proyecto de ley remitido por el Gobierno y publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 5 de diciembre de 1994, ni en el texto que aprobó el Congreso el 16 de mayo de 1995.

Según mi criterio, la interpretación que debe hacerse es la siguiente:

- 1.^a La regla es la no suspensión de las sanciones. (Apartado 3).
- 2.^a Si se suspenden, lo será por aplicación general de lo establecido en materia de recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, en el sentido que estamos comentando en este trabajo. (Apartado 3).
- 3.^a Excepcionalmente se suspenderá la ejecución de la sanción -según el apdo. 4- 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. La expresión «en todo caso» implicará que habrá que suspender aunque el contribuyente no pueda aportar las garantías exigidas con carácter general por la normativa de las reclamaciones económico-administrativas. La carga de la prueba correrá a cargo del interesado que alegue esa situación.

Como segunda crítica considero que nos encontramos ante una norma que posiblemente es discriminatoria y puede afectar al principio de igualdad.

1**Ejemplo:**

Un contribuyente, persona física, perceptor de rendimientos de trabajo que ha omitido en su declaración de renta consignar la obtención de un incremento de patrimonio por la transmisión de un bien inmueble. Es objeto de inspección calificando el inspector actuario la conducta como constitutiva de una infracción grave. El importe de la sanción supera el 15 por 100 del patrimonio del sujeto pasivo:

Este contribuyente no podrá alegar la aplicación del artículo 81.4.

Otro contribuyente, empresario individual, al que le sucede lo mismo que al anterior:

Probablemente aunque el bien inmueble que ha ocasionado el incremento no tenga nada que ver con su actividad empresarial, tendrá la tentación de suspender el pago de la sanción alegando que su exigibilidad pone en peligro la continuidad de su empresa.

El primer contribuyente precisará de aval de Entidad Financiera para suspender la ejecución de la sanción mientras se sustancia su reclamación económico-administrativa. El segundo obtendrá la suspensión «en todo caso».

5.º Artículos 74 al 77 del Real Decreto 391/1996 (nuevo RREA).

Estos artículos son el desarrollo reglamentario del artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 que he comentado en el apartado 1.º.

Algunas de las novedades de la nueva regulación son las siguientes:

SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA:

- a) Se mantiene la suspensión automática -que se regula en el art. 75- con las garantías que se exigían en el antiguo artículo 81.4, si bien respecto a la fianza personal y solidaria que éste admitía para deudas inferiores a 100.000 pesetas, ahora se dice que la cuantía se fijará por Orden Ministerial.

Habrà que estar pendiente del desarrollo reglamentario. La cuantía anterior estaba totalmente desfasada: piénsese que por ejemplo, en materia de aplazamiento de deudas no se exige garantía para las inferiores a 500.000 pesetas.

- b) La solicitud de suspensión se dirigirá al órgano de recaudación competente -no como hasta ahora que se dirigía al propio TEA-, aportando los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa. (Art. 75.2). La suspensión tiene efectos desde el momento que el interesado la solicite. (Art. 75.1 y 3).
- c) Si la garantía aportada no se considera suficiente, el órgano de recaudación dará un plazo de 10 días para subsanar defectos, para posteriormente resolver expresamente sobre la suspensión. Si la resolución deniega la suspensión, es recurrible en única instancia ante el TEA que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.
- d) La garantía alcanzará a cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. (Art. 74.7). En la regulación anterior se exigía además, un 5 por 100 de la deuda tributaria; con la nueva regulación no habrá que garantizarlo.
- e) 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. (Art. 74.8). Antes la solicitud de suspensión debía efectuarse en el momento de la interposición de la reclamación.

SUSPENSIÓN DISCRECIONAL (ART. 76):

- a) Cuando el interesado no pueda aportar alguna de las garantías que se establecen para la suspensión automática, la ejecución del acto impugnado podrá ser EXCEPCIONALMENTE, suspendida por el TEA -no por el órgano de recaudación como sucedía en la suspensión automática-, al que compete resolver la reclamación contra el mismo.

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 mismo importe que el señalado en la suspensión automática.

- b) Respecto al procedimiento, la solicitud se dirige al TEA sin posibilidad de solicitar período de prueba. El Tribunal, en vista de la documentación aportada con la solicitud, decidirá sobre su ADMISIBILIDAD A TRÁMITE. (Art. 76.6). Este paso será muy importante ya que, según el grado de exigencia de los TEA, dependerá que las solicitudes de suspensión se multipliquen aunque sólo sea con la finalidad de obtener un efecto dilatorio frente a la recaudación. El acuerdo de inadmisión a trámite deberá estar motivado y se notificará al solicitante, no cabiendo ulterior recurso administrativo contra él. Si el acuerdo es de admisión, no precisa de notificación y deja en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de la presentación de la solicitud de suspensión.

- c) El artículo 76.9 establece que el TEA solicitará del órgano de recaudación competente, *un informe sobre la idoneidad y suficiencia de las garantías ofrecidas*. De la redacción de este apartado 9 parece deducirse que este informe será preceptivo, siempre que el interesado haya ofrecido algún tipo de garantía, no cuando no ofrezca ninguna.

El plazo para que el órgano de recaudación emita el informe, entiendo que debe ser el fijado, en general, por el artículo 100 para petición de informes: un mes.

- d) Una vez recibido el informe, el Tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión, que será notificada al interesado y al órgano competente y que no admitirá recurso en vía administrativa.
- e) El artículo 76.11 establece que la garantía deberá constituirse ante el órgano de recaudación en el plazo y en la forma que establezca el Tribunal, estando dictada en estos casos la resolución estimatoria de forma suspensiva hasta tanto no dicte el órgano recaudatorio *acuerdo expreso* declarando la conformidad de la garantía realmente constituida.

SUSPENSIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS SIN CONTENIDO ECONÓMICO (ART. 77):

El Tribunal 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.

SUSPENSIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (ART. 74.4):

Con independencia de que las sanciones tributarias puedan suspenderse por alguno de los sistemas señalados anteriormente (suspensión automática o discrecional aportando otras garantías), el Tribunal acordará la suspensión sin garantías cuando así proceda por cumplirse los requisitos previstos en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria -que antes hemos comentado-, y sus normas de desarrollo -sin publicar por el momento-.

En este caso, la tramitación de la solicitud sigue el procedimiento de la suspensión discrecional pero eliminándose la necesidad del informe del órgano recaudatorio dado que el interesado no ofrece garantía.

El Tribunal puede solicitar cuantos informes, documentos y justificantes estime convenientes. La suspensión así otorgada iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud correspondiente.

V. CRÍTICA

En estos momentos, las consecuencias de la reforma de la suspensión del acto administrativo que hemos comentado, son imprevisibles.

Se abren dos interrogantes:

- 1.º La utilización que los contribuyentes hagan de la nueva normativa y en concreto la tentación a desviar solicitudes por el sistema discrecional -aportando «otras» garantías- en vez del automático aportando aval de Entidad Financiera.
- 2.º La capacidad que tenga la Administración Tributaria para adaptarse a la nueva situación estableciendo una buena coordinación entre los TEA y los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria.

La reforma es profunda, supone pasar de una regulación restrictiva en materia de suspensión del acto administrativo liquidatorio a un sistema permisivo.

Con el sistema automático de suspensión, las Secretarías de los TEA debían pronunciarse mediante providencia, que debía dictarse en el plazo de tres días, sobre la procedencia de la suspensión, limitándose a bastantear la garantía aportada -normalmente aval de entidad financiera-.

Con la nueva regulación, de entrada, la mera solicitud de suspensión produce efectos suspensivos, iniciándose un proceso burocrático de solicitud de informe a la Dependencia de Recaudación competente para la gestión recaudatoria de la liquidación, para que «asesoren» al Tribunal sobre la bondad de unas garantías múltiples (hipotecas inmobiliarias, mobiliarias, prendas sin desplazamiento...):

¿Informará favorablemente la Dependencia de Recaudación sobre el ofrecimiento de garantía sobre maquinaria que la propia Dependencia en caso de que lo solicitado fuera un aplazamiento, no admitiría?

Piénsese qué puede valer dicha maquinaria cuando se ofrece como garantía (si es nueva el valor de adquisición de la misma), y cuando la Administración Tributaria -en el peor de los casos- tenga que cobrarse la deuda con ella.

En la actualidad la media de duración de la reclamación en vía administrativa contando las dos posibles instancias, TEAR y TEAC, puede ser de unos tres o cuatro años.

Es mejor no pensar dónde puede estar dicha maquinaria si también la Jurisdicción contencioso-administrativa cae en la tentación de admitirla como garantía (pongamos otros tres o cuatro años más).

Respecto al segundo interrogante, será preciso que inmediatamente la Administración Tributaria dicte instrucciones de coordinación de los TEA con los órganos recaudatorios de la Agencia Tributaria.

Hasta la fecha está en vigor una Circular de la antigua Secretaría General de Hacienda, de 6 de noviembre de 1990, por la que se establecía el procedimiento a seguir para la realización de comunicaciones relativas a las solicitudes de suspensión del procedimiento recaudatorio.

Esta Circular ya quedó desfasada con la entrada en funcionamiento de la Agencia Tributaria el 1 de enero de 1992.