

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

EL NUEVO REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS*

José Arias Velasco

Abogado

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.

Por real decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo) se aprobó el nuevo reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. El preámbulo justifica la necesidad de la reforma del reglamento de 1981:

a) Por las modificaciones introducidas en la legislación de los diversos impuestos, así como en la ley general tributaria y en los procedimientos de inspección y recaudación.

b) Por la necesidad de tener en cuenta los principios generales que se derivan de la ley 30/1992.

c) Por las alteraciones que se han producido en los últimos catorce años en el orden socioeconómico.

Según la disposición final, el nuevo reglamento entró en vigor el 1 de junio de 1996.

La disposición transitoria única prescribe que el nuevo reglamento se aplicará a todos los procedimientos en curso, es decir, a las reclamaciones o recursos presentados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor. No obstante, los trámites ya concluidos conservarán su validez. Los trámites ya iniciados, pero todavía no concluidos por ejemplo, una solicitud de suspensión sobre la que no hubiese recaído resolución antes del 1 de junio seguirán rigiéndose por el reglamento antiguo.

El juicio que merece el texto reglamentario es, en términos generales, moderadamente positivo, aunque no deja de tener carencias importantes. Las modificaciones más destacadas son las que afectan al procedimiento de suspensión

* Texto de la Ponencia presentada en las VII Jornadas d'Estudi Catalanobalears, organizadas por la Delegación Tercera de la AEDAF, en Seu d'Urgell (Lleida), durante los días 3, 4 y 5 de octubre de 1996.

E S T U D I O S

de los actos impugnados. Óbviamente, las limitaciones del tiempo disponible no me permiten hacer aquí un estudio sistemático y completo del procedimiento económico-administrativo. Me limitaré, pues, a reseñar y comentar brevemente las modificaciones más destacadas en relación al texto anterior.

1- ÁMBITO DE APLICACIÓN (TÍTULO PRELIMINAR)

La redacción anterior del **artículo 1.1** se refería, como objeto de las reclamaciones, a los actos de las Administraciones públicas. La nueva redacción añade el inciso '*...y en relación a otras actuaciones*'. Quiere referirse, sin duda, a los actos de repercusión o de retención tributaria, que constituyen actuaciones reclamables y que ya lo eran bajo el reglamento de 1981¹, pese a que no son actos administrativos. No se trata, pues, de una modificación propiamente tal, sino de salvar una imprecisión del texto anterior.

En el **artículo 2**, se delimitan las materias sobre las que pueden versar las reclamaciones. En el apartado b), que hace referencia a los tributos, exacciones parafiscales y, en general ingresos de derecho público del Estado y de la Administración local o institucional, se añade el inciso: '*...vinculada o dependiente de la Administración General del Estado*'. Claro que las reclamaciones en materia de ingresos públicos de la Administración institucional dependiente de las Comunidades autónomas no son competencia de los tribunales económico-administrativos, sino de los órganos de reclamación de las respectivas Comunidades. En Cataluña, este es el caso de las reclamaciones en materia de canon de saneamiento e incremento de tarifa, ingresos de la Junta de Saneamiento, en que la competencia corresponde a la Junta Superior de Finanzas.

En el mismo **artículo 2**, se añade un nuevo apartado, 1 e), donde se incluyen como materia reclamable los actos relativos a los tributos que constituyen ingresos de las haciendas locales en los casos en que así se disponga por la legislación reguladora de dichas haciendas.

Tampoco es novedad. Se refiere a los supuestos en que la normativa reguladora de haciendas locales atribuye la competencia a la Administración del Estado, como son los actos de gestión catastral en el IBI, los de gestión censal en el IAE o los de liquidación de las cuotas provinciales o estatales.

2- ORGANIZACIÓN (TÍTULO I)

El artículo 4-3 de 1981 disponía que las resoluciones de los órganos administrativos agotarán la vía administrativa y podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

El nuevo artículo 4-2 precisa que las resoluciones susceptibles de recurso contencioso-administrativo son las que agotan la vía administrativa conforme al

José Árias Velasco

artículo 119. El artículo 119-2 dispone que las resoluciones de cuestiones incidentales no son susceptibles de alzada. Así pues, las resoluciones de cuestiones incidentales de los TEAR, como las que se planteen sobre la personalidad de los reclamantes, la admisión o inadmisión del recurso o los incidentes de abstención o de recusación, son directamente reclamables en vía contencioso-administrativa ante los Tribunales Superiores de Justicia.

El **artículo 5** regulaba el supuesto de abstención del órgano por falta de competencia material, en cuyo supuesto se decretaría la nulidad de lo actuado previniendo a los interesados que podrían hacer uso de su derecho ante quien correspondiese.

La nueva redacción elimina el inciso 'por razón de la materia', lo que significa que la norma será aplicable también a los supuestos de manifiesta incompetencia territorial que la reclamación se haya presentado ante un tribunal regional distinto del que corresponda o funcional que se haya presentado ante el TEAR una reclamación que deba resolver el TEAC o viceversa.

Por otra parte, la solución que da la nueva redacción a estos supuestos es más práctica y respetuosa con los derechos de los ciudadanos contribuyentes. La incompetencia se declarará por providencia motivada, que cabrá recurrir por vía de incidente. La providencia indicará el órgano considerado competente, si estuviese encuadrado en la Administración del Estado. Si no se plantea el incidente o, en su caso, después de resolverlo, se le remitirá de oficio el expediente.

En el **artículo 8** se suprime la antigua competencia del Ministro para resolver las cuestiones que se susciten con ocasión del pago de costas a las que hubiese sido condenado el Estado. La supresión es acertada, ya que esta atribución de competencia era claramente ilegal. La ejecución de las sentencias de los tribunales de justicia es competencia exclusiva de estos.

También se suprimen el número 2 del **artículo 9** y el número 3 del **artículo 10**, que atribuyen a los tribunales económico-administrativos la competencia para resolver solicitudes de condonación graciable. Como sabéis, la ley 25/95 restó esta competencia a los tribunales económico-administrativos. En la actualidad la facultad de condonación graciable está reservada al ministro, quien la puede conceder tan sólo en los casos muy excepciones previstos en el artículo 89-2 de la vigente redacción de la ley general tributaria.

Las cuantías a efectos de posibilidad de recurso de alzada (**artículo 10-2** del nuevo texto) se elevan a 5.000.000 ptas. con carácter general y a 80.000.000 ptas. cuando el objeto de la reclamación sean actos de comprobación de valores o de fijación de bases imponibles. Recordemos que, antes, las cuantías respectivas eran de 3 y 5 millones.

E S T U D I O S

En la composición y funcionamiento de los tribunales (**artículos 12 a 22**) se introducen algunos retoques, entre los que destacan:

a) Los secretarios de los tribunales, central y regionales, tendrán no solo voz, sino también voto. Es una modificación positiva, que contribuirá a tecnificar la tarea de los tribunales.

b) Se suprime el delegado del Interventor General en el TEAC.

c) Se prevé la posibilidad de crear secretarías delegadas de los TEAR en poblaciones que no sean capital de provincia.

d) Los actos de los secretarios delegados se considerarán dictados por el secretario, quien podrá avocar los asuntos que considere conveniente, mediante resolución motivada que será notificada a los interesados.

El antiguo artículo 26, concordante con el actual **artículo 25**, referente a la legitimación para promover conflictos de atribuciones establecía que los tribunales económico-administrativos podrían promover conflictos positivos o negativos de atribuciones en cualquier situación en que se encontrase la reclamación. En cambio, los interesados en procedimientos que no hubiesen sido incoados a su instancia caso, por ejemplo, de los 'demandados' en las reclamaciones sobre retención y repercusión sólo podrían promover el conflicto dentro de los quince días siguientes a aquél en que se les hubiese dado vista de las actuaciones o se les hubiese hecho algún requerimiento.

En la nueva redacción, tanto los interesados como los tribunales pueden promover el conflicto en cualquier momento.

3- INTERESADOS (TÍTULO II)

En el nuevo **artículo 30**, concordante con el antiguo 31 se incluye entre los supuestos de no legitimación los órganos de la Administración o las Corporaciones de derecho público que hayan dictado el acto reclamable, así como cualquier entidad que sea destinataria de los fondos gestionados mediante el acto.

En el nuevo **artículo 34**, concordante con el antiguo 36, referente al tiempo para acreditar la representación, se añade un número 3, en el que se establece que la providencia por la que se acuerde no dar curso al escrito, por no haberse subsanado el defecto de falta de poder, será recurrible por vía incidental en el plano de ocho días.

Se suprime el antiguo **artículo 38**, relativo a los supuestos en que era preceptiva la intervención de abogado. Sin embargo, el artículo 97, relativo a la vista pública, sigue disponiendo que el escrito en que se solicite deberá ser firmado por abogado y que a la vista asistirán los abogados que designen los interesados.

José Arias Velasco

4- OBJETO DE LAS RECLAMACIONES (TÍTULO III)

En el **artículo 38**, concordante con el antiguo 42, que presenta el elenco de actos reclamables, se introducen los siguientes retoques:

1) Se incluyen las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En realidad, no se trata de una innovación, sino de la rectificación de un pequeño *lapsus* técnico del reglamentador de 1981, ya que las autoliquidaciones no son directamente impugnables, sino previa solicitud de confirmación o rectificación por la oficina gestora. Y es el acto, expreso o tácito, de la oficina gestora, no la autoliquidación directamente, el objeto de la reclamación.

2) Se excluyen los acuerdos de aplicación del régimen de estimación indirecta. Esta es consecuencia de la supresión, por la reforma de la LGT de 1985, de los 'actos previos'. Claro que esto no quiere decir que no sean reclamables las liquidaciones practicadas en régimen de estimación indirecta.

El **artículo 44**, concordante con el antiguo 48, extiende la posibilidad de acumulación objetiva. Bajo esta redacción, sólo se podían acumular los actos que emanasen del mismo órgano. Ahora queda suprimida esta condición. De esta manera, es posible acumular, por ejemplo, las reclamaciones contra una liquidación y contra el procedimiento de apremio subsiguiente.

El nuevo **artículo 46**, concordante con el antiguo 47, precisa que la **cuantía** vendrá determinada:

a) Por la base o valor de los bienes o derechos de que se trate, en los casos a que se refiere el artículo 38-1-c), es decir, reclamaciones contra los actos de comprobación de valor o de fijación de las bases imponibles.

b) Por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación.

El número 4 del precepto dispone que, si la reclamación afectase a la cuota, recargos, intereses de demora o sanciones pecuniarias, se atenderá al importe del componente o componentes de la deuda tributaria impugnados, y no a la suma de todos ellos.

Sin embargo, no se prevé al supuesto de que cada uno o diversos de los componentes de la liquidación sea objeto tan sólo de impugnación parcial: por ejemplo que se acepten parte de los conceptos que determinen la cuota liquidada y se impugne el resto. El artículo 50-2 del reglamento antiguo resolvía este supuesto disponiendo que la cuantía se determinaría por la diferencia objeto de impugnación.

Tiene mucha importancia desde el punto de vista práctico el nuevo **artículo 47-3**, según el cual en las reclamaciones acumuladas la cuantía será la co-

E S T U D I O S

respondiente a la reclamación que la tenga más elevada. Este precepto es favorable a la acumulación, ya que permite acumular reclamaciones que, por razón de su cuantía podrían seguir diferentes caminos procesales si se tramitasen separadamente. El criterio del TEAR de Cataluña era, hasta ahora, contrario a este tipo de acumulaciones. Con lo que se podría dar y se dio de hecho la situación absurda que la resolución de la reclamación contra una liquidación fuese susceptible de recurso de alzada ante el TEAC; y la resolución de la reclamación contra la parte de sanción inicialmente condonada por haber prestado conformidad y renacida por haber reclamado fuese directamente impugnable en vía contenciosa ante el Tribunal Superior de Justicia.

5- ACTUACIONES (TÍTULO IV)

El **artículo 50**, concordante con el antiguo 56, se refiere a los defectos de los actos. En los supuestos de que el escrito de interposición no reúna los requisitos exigidos por el reglamento o que en cualquier momento se considere que algunos de los actos de los interesados no reúnan los requisitos necesarios, se dispone la concesión de un plazo de diez días para subsanar los defectos. En uno y otro caso, si no se atiende el requerimiento, el archivo de las actuaciones o el decaimiento en el trámite se declararán mediante providencia. Según el artículo 109, esta providencia será susceptible de recurso en vía incidental.

En el **artículo 58**, concordante con el antiguo 64, relativo a la 'habilitación excepcional de días y horas', se ha suprimido el número 3., que preveía el último día del plazo podían presentarse escritos fuera de las horas de despacho y hasta las 24 horas, en la forma que determinase el Ministro. Se conoce que, como buenos padres de familia, no quieren trasnochar y, como buenos sindicalistas, no quieren hacer horas extras.

En el **artículo 61**, concordante con el antiguo 67, relativo a la caducidad de trámites, se ha suprimido el párrafo que disponía que, cuando se tratase de plazos prorrogables, se admitirían los escritos si se presentaban antes o dentro del día en que se notificase el acto en que se tuviese por transcurrido el plazo.

El antiguo artículo 69-1, relativo al cómputo de los plazos, disponía, con carácter general, que los plazos se computarían siempre a partir del día siguiente al de la notificación o publicación del acto de que se tratase. Esta redacción podría dar lugar a la interpretación que, por ejemplo, un plazo de dos meses, cuando el acto había sido notificado el 24 de marzo vencía el 25 mayo.

El nuevo **artículo 63-1** salva el posible equívoco con la siguiente redacción:

'Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto o acuerdo de que se trate.'

José Arias Velasco

Los demás plazos se contarán a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto.'

El número 5 del mismo artículo resuelve, con muy buen criterio, el problema de la posible discrepancia entre los calendarios de días inhábiles en el domicilio del interesado y en la sede del tribunal:

'Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que tenga su domicilio el interesado e inhábil en la sede del órgano económico-administrativo competente para el trámite de que se trate, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.'

En el antiguo artículo 72 relativo a la

expedición de copias, se enumeraban los motivos por los que se podía denegar la expedición de copias certificadas de extremos concretos de la reclamación solicitadas por los interesados, entre los cuales figuraba *'por cualquier otro motivo suficiente'*, a juicio del Tribunal económico-administrativo', lo que equivalía a decir que se expedirían copias si al Tribunal le daba la gana.

El nuevo **artículo 66** restringe los motivos por los que se pueden denegar copias, pero mantiene la necesidad de que la expedición de la copia sea acordada por el Tribunal.

Es importante aclarar, sin embargo, que estas limitaciones se refieren a la expedición de copias certificadas. Obviamente, la expedición de copias simples de cualquier documento en período de alegaciones es un derecho que no se puede condicionar ni limitar sin producir indefensión. Otro tema es si es legítimo cobrar las fotocopias, según la bien conocida práctica del TEAR de Cataluña. Es posible que, a fin de evitar abusos, estuviese justificada la percepción de una tasa por la expedición de fotocopias de documentos contenidos en el expediente. Pero siempre que estuviese legalmente establecida como tal tasa. De otra manera, nos encontramos ante una exacción ilegal pura y dura.

El nuevo **artículo 68**, concordante con el antiguo 74, enumera los lugares donde puede tener lugar la presentación de documentos, entre los que se incluye las delegaciones del Gobierno.

El **artículo 73**, referente a la queja, continúa previniendo la posibilidad de que los interesados formulen queja contra defectos de tramitación, pero omite las normas de procedimiento que se contenían en el antiguo 79. Como quiera que el artículo 106 LGT tampoco contiene normas de procedimiento, no queda ninguna otra salida que aplicar las reglas del procedimiento general de la ley 30/92. Pero la solución dista de ser satisfactoria, porque estas reglas no son las más adecuadas para encauzar un procedimiento que, por su naturaleza debería ser sumario. Se ve que no les gusta que nos quejemos.

E S T U D I O S

El **artículo 86**, concordante con el antiguo 90, regula la diligencia por anuncio. La novedad es que el anuncio en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio conocido del interesado se sustituirá por el anuncio en un tablón que, a este efecto, existirá en la secretaría y secretarías delegadas del tribunal. Todo sea por la patria y por la mayor comodidad de la Administración. Por el mismo precio, podían anunciarlo en el comedor de la casa del presidente del tribunal.

6- LA SUSPENSIÓN (CAPÍTULO VI DEL TÍTULO IV)

6.1. Reglas generales

Llegamos a la cuestión en que las modificaciones son más relevantes y tienen más importancia desde el punto de vista práctico: la suspensión. El nuevo reglamento desarrolla la materia en cuatro artículos, del 74 al 77, dedicados, respectivamente, a las reglas generales, a la suspensión automática, a la suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico y a la suspensión de los actos sin contenido económico.

Se mantiene como regla general, según es tradicional, la de no suspensión de la ejecución por la interposición de la reclamación. Pero se admiten cinco supuestos o modalidades de suspensión:

- a) La suspensión automática, con determinadas garantías.
- b) La suspensión por el tribunal, con o sin garantía, de los actos de contenido económico.
- c) La suspensión por el tribunal sin garantía cuando se aprecie error aritmético, material o de hecho.
- d) La suspensión por el tribunal sin garantía de las sanciones.
- e) La suspensión por el tribunal de los actos administrativos que no tengan contenido económico.

Las modalidades a), b) y e), suspensión automática, suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico y suspensión de los actos sin contenido económico son desarrolladas, respectivamente, en los artículos 75, 76 y 77.

La modalidad c) i d) suspensión sin garantía en los casos de error material y suspensión sin garantía de las sanciones pueden considerarse como submodalidades o particularidades de la modalidad b).

1000 Áreas Votantes

Respecto de la modalidad c), el artículo 74-3 se limita a decirnos que cuando el tribunal 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.

La modalidad d), suspensión de sanciones sin garantía, viene regulada en el artículo 77-4. Los supuestos en que procederá son aquellos en que se den los requisitos del artículo 81-4 de la ley general tributaria. Recordemos que estos son que la ejecución pueda afectar sustancialmente la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica. La norma legal precisa que se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15% del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo. Ni la ley ni el reglamento nos aclaran:

a) Si cabe alegar y probar por otras vías que la meramente cuantitativa que la ejecución afecta a la capacidad productiva o al nivel de empleo.

b) Si para determinar el porcentaje del 15% ha de estarse exclusivamente a la relación entre sanción y capital o fondos propios, o procedería también la suspensión de la ejecución de la sanción cuando la total deuda tributaria excediese del 15%, aunque la sanción no llegase. La primera interpretación parece más acorde con la letra de la ley; la segunda con su espíritu.

Sí que se ha producido ya alguna resolución en el sentido de que, cuando el total de las sanciones impuestas con motivo de una misma actuación administrativa sobrepase el porcentaje del 15% de los fondos propios, procederá la suspensión sin garantía, aunque cada una de las sanciones, individualmente consideradas, no llegase a aquel porcentaje.

En cuanto a la tramitación, el artículo 74-4 se remite a las normas del artículo 76, es decir, las mismas que regulan la suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico.

Digamos para cerrar este tema que la norma del artículo 81-3 LGT, que establece como regla general la no suspensión de la ejecución de las sanciones, es sospechosa de inconstitucionalidad, ya que según el artículo 138-2 de la ley 30/92, norma explícitamente inspirada en el principio de presunción de inocencia, las sanciones no son ejecutivas mientras no sean firmes en vía administrativa.

Dejando ahora de lado estas dos modalidades específicas de suspensión sin garantía, volvamos a las reglas generales del artículo 74, aplicables a todas las modalidades de suspensión.

Según el artículo 74-5, cuando se hubiese obtenido la suspensión en el recurso de reposición, se mantendrá en vía económico-administrativa. Aunque la normativa reguladora del recurso de reposición se remitía, en materia de sus-

E S T U D I O S

pensión, al artículo 81 del RPREA de 1981, que sólo admite la suspensión automática, se puede interpretar legítimamente que, a partir de la entrada en vigor del nuevo reglamento, la remisión ha de entenderse referida a éste; es decir, que durante la tramitación del recurso de reposición se puede solicitar y obtener la suspensión en cualquiera de las modalidades reguladas en el nuevo reglamento. No obstante, como la interpretación podría ser dudosa, en los casos en que el ciudadano contribuyente se proponga solicitar cualquier modalidad de suspensión diferente de la automática, es mejor, por si acaso, que prescinda del recurso de reposición.

El número 6 del precepto prevé el supuesto de que la reclamación no afecte a la totalidad de los conceptos que sean objeto de impugnación. En tal caso, la suspensión sólo afectará a los conceptos que sean objeto de impugnación, siempre que sea posible la liquidación separada. El reclamante quedará obligado a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

En cuanto a la cuantía de la caución (artículo 84-7) habrá de cubrir la deuda impugnada más los intereses de demora que se originen por la suspensión. Se suprime la necesidad de garantizar la sanción del 5% que el tribunal puede imponer en el caso de que aprecie temeridad en la reclamación.

La garantía tendrá duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa. Por ello es aconsejable en la práctica, que ya en los avales inicialmente presentados cuando se inicie la vía económico-administrativa, se haga constar la extensión de la garantía a la vía contenciosa. De esta manera se ahorrará la engorrosa necesidad de tener que ampliar el aval cuando se llegue a los tribunales de justicia propiamente dicha.

En el aspecto temporal y esta es una novedad importante a diferencia del sistema anterior, en el que la solicitud de suspensión había de formularse, precisamente, en el momento de interponer la reclamación, a partir de ahora podrá solicitarse en cualquier momento durante la tramitación de la reclamación. Ello no obstante, si no se solicita en el momento de interponer la reclamación, la suspensión sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad. Quiere decirse que si la solicitud de suspensión se produce después del vencimiento del plazo de ingreso, no dejará de devengarse el recargo de apremio.

Según el artículo 74-9, los actos que denieguen la solicitud de suspensión serán motivados. En otros tiempos, esta declaración de buenas intenciones habría significado, tal vez, una garantía. Hoy en día, cuando los ordenadores de los tribunales almacenan modelos de motivación denegatoria *prêt a porter*, que colocan al ciudadano como quien coloca una *banderilla* a un toro, la supuesta garantía no sirve para nada.

José Árcas Velasco

Las resoluciones de los TEAR que afecten a la suspensión de la ejecución serán comunicadas inmediatamente, incluso por medios informáticos, al órgano que dictó el acto y al órgano de recaudación. También se comunicará, en su caso, la interposición de recurso contencioso-administrativo y cualquier pronunciamiento administrativo o judicial que afecte a la ejecución del acto de que tenga conocimiento el tribunal. Bienvenidas sean estas normas, si de verdad, consiguen erradicar los frecuentes excesos de celo de los órganos de recaudación. Es posible que el hecho de que la suspensión automática se tramite ante el mismo órgano de recaudación contribuya también a esta finalidad.

El artículo 74-11 dispone que, cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, 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, *'siempre que la vigencia y eficacia de la caución se mantenga hasta entonces'*. Seguidamente añade: *'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'***.

Difícilmente se podría dar al precepto una redacción más confusa y contradictoria. Claro que, si como es aconsejable a partir de ahora, el aval inicialmente aportado en vía administrativa, se extendiese ya a la vía contenciosa, no ha de haber ningún problema.

Pero ¿qué pasa si el aval inicial no aludiese más que la vía económico-administrativa?. Del inciso del párrafo que acabo de leer parece deducirse que sería suficiente comunicar al órgano de recaudación la interposición del recurso contencioso con ofrecimiento de garantía, para mantener la paralización del procedimiento hasta que el tribunal resolviese la pieza de suspensión. Pero el inciso final, contradictoriamente, parece condicionar la paralización al hecho que mantenga su vigencia la garantía aportada en vía administrativa. Con lo que, la suspensión, si fuese acordada por el tribunal contencioso, llegaría demasiado tarde, cuando el interesado ya había incurrido en recargo de apremio y se habían podido llevar a cabo actos de ejecución.

Ramón Falcón y Tella, en un artículo publicado en los informes de la Asociación, mantiene la tesis que tanto bajo el reglamento de 1981 como bajo el actual, la suspensión debe entenderse preventivamente concedida, aunque no se ofrezca garantía, desde el momento mismo de la solicitud.

Mutatis mutandis, hemos de entender, que si, una vez concluida la vía económico-administrativa, se solicita en vía contenciosa el mantenimiento de la suspensión, ha de entenderse que la suspensión se mantiene hasta tanto no

E S T U D I O S

sea denegada por la Sala. De otro modo, se produciría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al hacer posible la ejecución antes de que un tribunal de justicia propiamente dicha hubiera tenido ocasión de pronunciarse. Y esta es la solución que debe prevalecer frente a las contradicciones e incoherencias del texto reglamentario.

El nuevo artículo 74-13 dispone que 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. La norma prevé el supuesto de que se anulen recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, en cuyo caso, la garantía seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, pero podrá ser sustituida por otra que cubra solamente la nueva deuda.

6.2. *Suspensión automática (art. 75)*

La nueva regulación de la suspensión automática contiene una muy importante novedad: la suspensión no habrá de ser ya instada del tribunal, sino del órgano de recaudación competente, según el ámbito territorial del órgano inspector o gestor que haya dictado la liquidación. A la solicitud de suspensión deberán unirse:

- a) los documentos justificativos de la garantía constituida.
- b) copia de la reclamación económico-administrativa.
- c) copia del acto recurrido.

La solicitud puede formularse en cualquier momento, no necesariamente, al tiempo de interponerse la reclamación; pero, naturalmente, sólo producirá efectos desde el momento en que se instase. Por esta razón es aconsejable solicitarla antes del vencimiento del plazo de ingreso.

Las garantías admisibles para la suspensión automática son las mismas que en el reglamento de 1981: depósito en efectivo o en valores públicos; aval de entidad crediticia; o fianza personal de dos contribuyentes de reconocida solvencia; pero esta tercera modalidad sólo es admisible para débitos que no excedan de la cuantía de 250.000 pts.

Si la garantía aportada no es bastante, el órgano de recaudación concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos. En tal caso, el órgano de recaudación debe resolver expresamente. El acuerdo expreso o la solicitud del interesado si la garantía se hubiese considerado suficiente, deberá comunicarse al tribunal. La resolución que deniegue la suspensión será recurrible ante el tribunal que esté conociendo de la reclamación económico-administrativa. Contra el acuerdo que dicte el tribunal cabe acudir directamente

José Arias Velasco

a la vía contencioso-administrativa. En materia de suspensión, afortunadamente, ya no hay recurso de alzada ante el TEAC, que era el recurso más inútil de todos los recursos que *es fan i es desfan*, porque no existe memoria de que nunca se haya estimado ninguno.

6.3. Suspensión por el tribunal (art. 76)

En desarrollo del artículo 22-2 de real decreto legislativo 2795/1980, en su redacción establecida por la ley 25/1995, el nuevo reglamento regula la que pudiéramos denominar suspensión «discrecional» por el Tribunal, por oposición a la suspensión automática del artículo 75.

Pongo entre comillas el término 'discrecional', que no aparece en el texto legal ni en el reglamentario, para significar que el tribunal goza de un cierto margen de apreciación o valoración de las circunstancias en las que puede basar su decisión de suspender o no suspender o bien la de suspender con garantía o sin garantía. Este margen de 'discrecionalidad' ¿siempre entre comillas no supone ni que puedan adoptarse resoluciones inmotivadas ni que las decisiones que se adopten dejen de ser fiscalizables en vía contencioso-administrativa.

Aunando las normas de los números 1 y 2 del artículo 76, los requisitos necesarios para acudir a esta vía de suspensión ante el tribunal son:

- a) Que el interesado no pueda aportar las garantías exigidas para la suspensión automática.
- b) Que se justifique que la ejecución causaría perjuicios de difícil o imposible reparación.
- c) Que se ofrezca garantía suficiente de cualquier tipo. Ello no obstante, se prevé la posibilidad de suspensión sin garantía '*si se aprecian los referidos perjuicios*'.

El reglamento incurre en una omisión clamorosa, al no determinar los supuestos en que cabe la suspensión sin garantía, incumpliendo el mandato de la ley 25/95, que dice expresamente:

*'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 difícil o imposible reparación'.*

E S T U D I O S

Claro que esta omisión no queda salvada por el hecho que el reglamento haga referencia a los supuestos de suspensión sin garantía en los casos, que ya hemos visto, de error material o de las sanciones en determinados casos, porque estos supuestos ya estaban en la ley 25/95. Entiendo que habría de proceder la suspensión sin garantía, como mínimo en dos supuestos:

a) Cuando en la reclamación se invocase fundamentadamente vulneración de derechos constitucionales o otra causa de nulidad de pleno derecho.

b) Cuando el tribunal apreciase '*fumus boni iuris*'.

En cuanto a la forma de la solicitud de suspensión, no puede formularse, como era práctica usual hasta ahora, mediante otrosí en el escrito de reclamación, sino que ha de hacerse en escrito separado.

En la solicitud de suspensión:

1) Se efectuarán las alegaciones oportunas para acreditar que concurren los requisitos arriba indicados y se acompañarán los documentos que lo acrediten. No se podrá pedir la apertura de período de prueba. La petición en este sentido se tendrá por no hecha.

¿Cómo se acreditan los requisitos? Entiendo que la imposibilidad de aportar garantía de aval se puede acreditar mediante cartas bancarias de denegación. En cuanto a los perjuicios de difícil o imposible reparación, si se invoca por ejemplo, que la ejecución podría poner en peligro la supervivencia de una empresa, un medio idóneo podría ser el balance de la empresa, solo o acompañado de un informe de auditoría sobre la previsible evolución de la tesorería; si se invoca que la ejecución podría privar a una persona física, de sus medios de subsistencia o de su vivienda personal, podría acreditarse mediante las declaraciones de renta y de patrimonio o la declaración de no ser contribuyente por patrimonio acompañada de una relación de los bienes poseídos. Hemos de suponer que la práctica de los tribunales y la jurisprudencia acabarán por darnos criterios más precisos.

2) Se indicarán 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.

3) 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.

Jose Armas Velasco

Hemos de entender que la valoración, no es requisito *sine qua non*. Sería absurdo exigir valoración por expertos independientes cuando la garantía que se ofrece es, por ejemplo, la pignoración de valores cotizados en bolsa o hipoteca de inmuebles cuyo valor catastral sea superior a la deuda garantizada.

4) Si el interesado no ofreciese garantía alguna, lo indicará expresamente así. Los redactores del reglamento hacen gala de su poder deductivo, cuando añaden: '*No obstante, cuando en la solicitud no se indiquen las garantías ofrecidas, el tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna.*' Elemental, querido Watson.

El trámite siguiente es la decisión del Tribunal sobre la admisión o inadmisión a trámite. La solicitud será inadmitida cuando:

- a) No se identifique el acto que pretende suspenderse.
- b) No contenga alegaciones o éstas no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales.
- c) '*No se adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o los que adjuntase no se refirieran a tal acreditación.*'

Oiga, y si los hechos que alego son notorios o son ya conocidos por la Administración, ¿por qué he de adjuntar *documento alguno*? Si no les das papeles, no se quedan contentos, estos hijos de Kafka.

d) 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.

El acuerdo que inadmita a trámite debe ser motivado y se notificará al solicitante. No cabe ulterior recurso administrativo contra él. Por lo tanto, es directamente recurrible en vía contenciosa.

El acuerdo que admita a trámite no hace falta que sea notificado. Su efecto es dejar en suspenso el procedimiento desde el día de la presentación de la solicitud hasta el día de la resolución de esta. A este efecto, será comunicado al órgano de recaudación.

Admitida a trámite la solicitud, el tribunal:

a) Podrá requerir del interesado que acredite, aclare o complete cualquiera de los extremos indicados en la solicitud o documentos adjuntos, en un plazo no inferior a diez días.

E S T U D I O S

b) Solicitará del órgano de recaudación que informe sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas. El órgano de recaudación, a su vez, podrá solicitar informe a los servicios jurídicos correspondientes sobre la suficiencia jurídica de la garantía.

Cumplimentados, en su caso, los trámites anteriores, el tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión. Esta resolución es recurrible en vía administrativa, sino directamente en vía contenciosa.

La resolución que otorgue la suspensión se entenderá dictada bajo la condición suspensiva de que el órgano de recaudación, a cuya disposición debe quedar constituida la garantía, dicte acuerdo expreso declarando conforme la garantía. Los efectos se retrotraen al día de presentación de la solicitud.

El artículo 76-12 detalla los supuestos en los que puede denegarse la suspensión:

- a) Cuando no concurren los requisitos legales o no resulten acreditados.
- b) Cuando, *siendo necesarias*, las garantías ofrecidas fuesen jurídica o económicamente insuficientes para acreditar la efectividad del acto de suspensión.

Lo que no aclara este precepto ni ningún otro, como ya hemos visto, es cuándo son necesarias o mejor dicho, cuando no son necesarias. Mucho nos tememos que la suspensión sin garantía se quedará en figura ornamental para enseñar a los forasteros, como en algunas ciudades de provincias enseñan la fachada del Ayuntamiento.

Por último el artículo 76-13 dispone una especie de *clausula rebus sic stantibus* o condición resolutoria tácita del acto de concesión de la suspensión. Si en cualquier momento el tribunal aprecia que han de dejarse de cumplir los requisitos de la suspensión o que las garantías han dejado de ser suficientes, podrá, previa audiencia del interesado, volverse atrás y dejar sin efecto la suspensión o bien acordar la modificación o la ampliación de las garantías. Pues, qué bien, qué seguridad jurídica.

6.4. Suspensión de actos administrativos que no tengan contenido económico (art.77)

El artículo 77 regula la suspensión de los actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. El propio precepto reglamentario pone como ejemplos los requerimientos de información o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias. En estos casos se podrá conceder la suspensión, obviamente sin garantía, cuando se justifique que la ejecución puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

José Agustín Velasco

El procedimiento se remite a las norma del artículo 76. Como especialidad se indica únicamente que 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.

7- PROCEDIMIENTO EN ÚNICA O PRIMERA INSTANCIA (TÍTULO V)

El nuevo **artículo 88-1**, concordante con el antiguo 92, precisa que en el escrito de interposición debe de identificarse con precisión el acto que se pretende impugnar, acompañando además siempre que sea posible fotocopia del documento o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto.

Este requisito formal de acompañar fotocopia del acto impugnado se venía ya exigiendo en la práctica de los tribunales, aunque hasta ahora carecía de apoyo reglamentario expreso.

En el supuesto de que se formulen alegaciones de inmediato, con renuncia expresa o tácita al trámite de alegaciones, podrán no ya sólo acompañarse documentos probatorios, sino también proponerse pruebas.

El nuevo **artículo 89-4** previene el supuesto, no contemplado por el reglamento anterior, de que la reclamación fuese presentada por el interesado en la oficina que dictó el acto recurrido. En tal caso, la oficina, dentro del plazo de quince días, deberá remitir al tribunal el escrito de interposición, junto con el expediente, actuaciones y, en su caso, informe.

El antiguo artículo 93-4 preveía que, en el caso de que, requerido el expediente por el tribunal, éste no se remitiese en plazo, procedería un segundo requerimiento. El **artículo 89-5** dispone que si el expediente no es remitido en plazo que ahora es de quince días en lugar de diez, la reclamación seguirá su curso con los antecedentes de que disponga el tribunal y, en su caso, con los que aporte el interesado.

Esta previsión es desarrollada en el nuevo **artículo 91**, en el que se dispone que la secretaría pondrá de manifiesto el expediente y concederá un plazo de veinte días para que todos los que estén personados en el procedimiento puedan aportar antecedentes. Transcurrido este plazo, se abre un nuevo plazo de diez días, durante los cuales los interesados podrán examinar las actuaciones y formular el escrito de alegaciones, acompañando los documentos pertinentes, y proponiendo prueba en su caso.

El número 2 de este artículo 91 dispone que el tribunal, al dictar resolución, apreciará en derecho la trascendencia y efectos que haya de atribuirse a la falta de expediente de gestión, o a las deficiencias que en él se hayan observado.

E S T U D I O S

El antiguo artículo 95-3 establecía reglas detalladas para la aportación de documentos cuando no estuvieran en poder o a la disposición de los interesados. El nuevo **artículo 90-3** sustituye estas reglas por la genérica previsión de que, al presentar el escrito de alegaciones los interesados podrán acompañar los documentos que estimen pertinentes y proponer pruebas, según se establece en el artículo 94 de este reglamento.

El **artículo 93-1** regula un supuesto que no aparecía previsto en el reglamento anterior: que del propio escrito de interposición de la reclamación o de los datos y antecedentes aportados por el interesado resultase la incompetencia del tribunal, la extemporaneidad de la reclamación o cualquier otro motivo de inadmisión. En este caso, podrá sustanciarse el procedimiento sin necesidad de recabar el expediente de gestión.

Un segundo caso de resolución sin necesidad de expediente de gestión es el previsto en el nº 2 del mismo artículo según el que podrán remitirse las actuaciones al vocal ponente cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o estos puedan tenerse por ciertos sin necesidad de examinar las actuaciones de gestión, y, en consecuencia pueda dictarse resolución **cualquiera que sea el sentido de esta**'.

Bienvenida sea esta medida de simplificación, que permite obviar trámites innecesarios cuando de la documentación aportada por el interesado se deduce claramente que la resolución debe ser favorable. Pero, en cambio, puede dudarse de la ortodoxia de la norma en la medida que permite también hacer recaer una resolución desestimatoria sin previo trámite de audiencia.

El nuevo **artículo 101**, concordante con el anterior 105, referente al contenido de las resoluciones, elimina el anacrónico formulismo de que los párrafos habían de encabezarse por las palabras mágicas '*resultando*' y '*considerando*'. Por cierto que Josep Pla llamaba genéricamente a los juristas '*la gent del considerando*'.

El precepto especifica los posibles pronunciamientos del fallo, que pueden ser:

- a) Inadmisibilidad.
- b) Estimación total o parcial.
- c) Desestimación.
- d) Archivo de las actuaciones.

El nuevo **artículo 104-1**, relativo a los efectos de la falta de resolución, reproduce el texto del antiguo 101-1:

José Arias Velasco

'Transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa en cualquiera de sus instancias, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada.'

Sorprende que se haya mantenido en la redacción actual el inciso remarcado, ya que, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1986, que declaró que no puede calificarse de razonable ninguna interpretación que premie la inactividad de la Administración colocándola en mejor situación que si hubiese cumplido su deber de resolver, son numerosas las decisiones jurisprudenciales que han resuelto que, en los casos de silencio administrativo negativo, los plazos de interposición del recurso pertinente no corren en perjuicio del interesado.

En el nuevo **artículo 118**, concordante con el antiguo 123, relativo a la impugnación de actuaciones de retención, se incluye un nuevo número 6, en el que se dispone que la reclamación interpuesta contra un acto de retención englobará a todos los actos de retención anteriores que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de las reclamación.

8-. RECURSOS (TÍTULO VI)

El antiguo artículo 129-2 preveía la posibilidad de recurrir en alzada ante el TEAC las resoluciones de cuestiones incidentales que pusiesen fin a reclamaciones susceptibles de alzada. El nuevo **artículo 119-2** dispone expresamente que las resoluciones de cuestiones incidentales no serán susceptibles de alzada, lo que significa que son directamente recurribles en vía contenciosa.

Según los antiguos artículos 131 a 132, el recurso de alzada ante el TEAC podía presentarse indistintamente en la secretaría de este o en la del tribunal contra la resolución del que se recurría. De acuerdo con los nuevos **artículos 121 i 122**, el recurso se presentará, precisamente ante el Tribunal Regional o Local, que remitirá las actuaciones al Central.

