

**AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA Y
TUTELA JUDICIAL EFECTIVA:
LA SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA DE
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS
TRIBUTARIOS EN EL DECRETO
FORAL DE BIZKAIA 200/2002
DE 10 DE DICIEMBRE.
UN MODELO A EXPORTAR**

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro sistema de derecho administrativo, y el de la mayoría de los países de la Europa continental con los que comparte su origen, sitúa a la Administración en un plano superior con respecto a los ciudadanos, que se justifica en la necesidad de proteger el bien común. En este sentido, el ordenamiento jurídico ha dotado a los actos que emanan de la Administración de una ejecutividad inmediata, basada en el principio de legalidad del propio acto, por el cual se le considera válido y ejecutivo sin necesidad de un procedimiento declarativo previo (artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, en adelante LRJ-PAC).

Pero dicho principio no tiene el carácter de absoluto e inatracable sino que por el contrario se configura como una presunción “iuris tantum”, que admite prueba en contrario, ya que en ultimo término la actuación de la Administración debe estar sometida al dictado de la Ley (artículo 103 de la Constitución Española de 27 de Diciembre de 1.978, en adelante CE).

La revisión de la legalidad de un acto administrativo se llevará a efecto mediante su impugnación ante los tribunales de justicia, (artículo 106.1 de la CE), y concretamente ante el orden jurisdiccional contencioso administrativo. Ahora bien, también existe una “revisión impropia” que la lleva a cabo la misma Administración y que deriva del concepto de autotutela en sus dos vertientes, declarativa y ejecutiva.

Sin embargo dicha revisión –judicial o administrativa– no afecta a la ejecutividad del acto que seguirá siendo plenamente ejecutivo. Como nos dice el artículo 111.1, en relación con el 94, de la LRJ-PAC: “*La interposición de cualquier recurso (...) no suspenderá la ejecución del acto impugnado*”. Pero, en contra de lo que pudiese parecer, este artículo encierra un concepto diferente al de la ejecutividad del acto, la llamada ejecutoriedad; ya que mientras el acto es siempre jurídicamente eficaz porque tiene fuerza obligatoria y debe cumplirse, es su ejecución forzosa la que puede suspenderse¹.

La suspensión puede darse tanto en un procedimiento de revisión de carácter administrativo, como ante los tribunales, siendo diferentes las normas que la regulan en uno y otro caso. Es sobre esta divergencia, sobre la que versará parte del presente artículo, y también, sobre la posibilidad de exportar al ámbito jurisdiccional la actual normativa administrativa con medidas tan

¹ VEGA LABELLA, Juan Ignacio. “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”. Editorial Aranzadi. 2002. pág. 769: “Así, los actos administrativos son siempre ejecutivos, sin perjuicio de que pueda suspenderse o aplazarse su ejecución forzosa, lo que opera ya en el ámbito de la ejecutoriedad o autotutela ejecutiva.”

valientes e inteligentes como las que ha adoptado la administración tributaria vizcaína en referencia a la suspensión en el recurso de reposición.

Obviamente, dada mi condición de estudioso del derecho tributario es sobre los actos administrativos tributarios sobre los que centraré mi exposición, aunque parte de las ideas pudieran ser extrapolables, en muchos casos, al derecho administrativo general.

También señalaré que al referirme a los actos administrativos no haré mención alguna a las especificidades que en materia de suspensión pudieran darse con respecto algunos de ellos, como pueden ser las sanciones o los que adolezcan de alguna causa de nulidad de pleno derecho, ni tampoco a las especialidades del recurso de reposición en materia de Haciendas Locales, por ir más allá del propio cometido del presente trabajo.

2. SUSPENSIÓN Y TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La institución de la suspensión, como medida cautelar que es, tiene su origen y fundamento en el principio de tutela judicial efectiva que regula el artículo 24.1 de la CE².

Así se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de Mayo (citando a otras del mismo Tribunal, 22/1984 y 66/1984):

² En materia de suspensión de la ejecución de las sanciones administrativas, su fundamento está más cercano a la presunción de inocencia regulado en el artículo 24.2 de la CE. En cuanto a las tributarias, ver mi trabajo: "La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias". Revista Quincena Fiscal. Número 2/1997. Editorial Aranzadi.

“... el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de la CE, y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el artículo 24.1 de la CE, pero que de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala. (...) El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que sea menester, resuelva sobre la suspensión.”

Dicho concepto de tutela judicial efectiva extiende sus efectos más allá del ámbito jurisdiccional, siendo aplicable también a la esfera de los procedimientos administrativos, como veremos a continuación.

En la sentencia anterior hemos podido leer que el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal. Sin embargo el artículo 25 de la Ley 29/1998 de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (en adelante LJCA), recoge que el recurso contencioso administrativo solamente es posible cuando se haya agotado la vía administrativa, y como sabemos, la mayoría de los actos administrativos pueden estar sometidos a procedimientos de revisión ante la propia Administración, bien ante el mismo órgano que dictó el acto, su superior jerárquico u otro órgano especializado. Si la posibilidad de suspender la ejecutoriedad del acto solo se predicara en el ámbito jurisdiccional, su ejecución en vía administrativa podría vaciar de contenido el propio concepto de tutela judicial efectiva. En este sentido la LJCA en su artículo 130.1, fundamenta la adopción de medidas cautelares en *“... que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición*

podieran hacer perder su finalidad legítima al recurso".³ Por otro lado, la facultad revisora de la Administración, como manifestación del principio de autotutela administrativa, a que hace referencia el artículo 105 de la CE, conlleva la obligación de que en los procedimientos administrativos se de audiencia al interesado, lo que debe llevar consigo, en muchas ocasiones, la moratoria en la ejecución forzosa del acto. En este orden se circunscribe el propio concepto de medida cautelar, y la regulación que de la suspensión, como una clase de ellas, hace el artículo 111 de LRJ-PAC.

Considerando pues, que los trámites de impugnación de un acto administrativo se basan en una sucesión ordenada y relacionada de recursos –administrativos o jurisdiccionales-, sería fácil pensar, que la suspensión solicitada en vía administrativa fuera extensible, en los mismos términos en los que fue concedida, a la vía jurisdiccional, siendo, como hemos visto, común a ambos su fundamento-la tutela judicial efectiva- pero no es así. Mientras, en el procedimiento administrativo común, se sigue señalando como requisito necesario para conceder la suspensión que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, el llamado "periculum in mora", (artículo 111.2 de LRJ-PAC), en el orden jurisdiccional dicho requisito, aún manteniéndose, parece ya superado con la derogación de la LJCA de 1956, y concretamente de su artículo 122.2, amén de admitir un abanico de medidas cautelares más amplio que el de la Ley administrativa.⁴

³ En la vigente LJCA la adopción de medidas cautelares ya no se vislumbra como una excepción al principio de ejecutoriedad, como en la derogada de 1956, sino que se trata como una facultad en manos del órgano judicial en aras a preservar la finalidad legítima del recurso (Exposición de Motivos de la Ley. VI. 5. Párrafo segundo).

⁴ REBOLLO MARTIN, Luis: "Código de la Jurisdicción Contencioso Administrativa". Editorial Aranzadi. 1998. Págs. 154 y 155: "... no limita ya las medidas cautelares a la suspensión de actos –entre otros motivos porque ya no son sólo recurribles lo actos- sino que admite cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia (art.129), incluso decisiones positivas provisionales si son necesarias para evitar la consolidación de los hechos o evitar que el recurso acabe perdiendo su finalidad legítima."

A mayor abundamiento, sería lógico pensar que si la suspensión fue concedida por la Administración, una vez agotada la vía administrativa y presentado el recurso contencioso, la simple reiteración de la petición por la cauces procesales adecuados, debería aconsejar al órgano judicial su mantenimiento hasta que la sentencia fuese firme, máxime cuando la propia Administración, parte en el proceso, ha venido considerando la citada medida cautelar como ajustada a derecho y a sus intereses.

Ahora bien, la anterior afirmación no es más que una recomendación que necesitaría de un cambio en la LJCA, ya que será siempre en todo caso el órgano jurisdiccional el que deberá pronunciarse sobre la pertinencia de la medida, no estando obligado por las actuaciones administrativas precedentes. La extensión de la suspensión de manera obligatoria y automática pudiera ser interpretada como un ataque al pilar básico del estado de derecho, la división de poderes. Así de acuerdo con la LJCA, el juez u órgano colegiado deberá ponderar en todo caso si el recurso pudiese perder su finalidad legítima y que no se perturben los intereses generales o de terceros, y hacerlo todo ello, de manera motivada⁵ (sobre el particular, Sentencia de Tribunal Supremo de 12 de Junio de 2001, Autos del Tribunal Supremo de 2 de Marzo de 2000 y 6 de Marzo de 2001, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco de 6 de Abril de 2001 y de Andalucía. Granada de 31 de Marzo de 2003).

Al hilo de lo apuntado, en el procedimiento administrativo común, la extensión de la suspensión a la vía jurisdiccional sólo se incorporó a la LRJ-PAC (artículo 111.4) a partir de la reforma operada por la Ley 4/1999 de 13 de Enero, y con los matices que veremos al tratar el tema de las garantías, fruto de la

⁵ TORRES FERNÁNDEZ, Juan José.: “Comentarios a la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1998.” Editorial Aranzadi. 1999. Pág. 1.032: “Así, la pieza separada se convierte en un medio procesal para dirimir un conflicto de intereses que enfrenta al interés general que reclama la ejecución, al particular que se opone a la misma y se vincula a la efectividad de la resolución que ponga término al proceso y, en su caso, al interés de terceros que pueden yuxtaponerse, según cada caso, a ambos.”

recepción de los fundamentos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996 de 20 de Mayo, ya que hasta entonces sólo se venía admitiendo en materia tributaria.

Otra cuestión importante en torno a la suspensión es la necesidad de garantía. Dice el artículo 133 de la LJCA que cuando de la adopción de la medida cautelar –en este caso la suspensión- pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios e igualmente podrá exigirse la prestación de caución o garantía suficiente para responder de aquellos. También el artículo 111.4 de la LRJ-PAC, recoge que: *“Al dictar el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros o la eficacia de la resolución impugnada.”* Así la garantía juega un papel importantísimo en la configuración del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la petición de una caución de imposible o difícil consecución por el solicitante llevaría aparejada la denegación de la suspensión. Ahora bien, aún habiendo admitido la obligatoriedad de que la decisión de mantener la suspensión en vía jurisdiccional recaiga en el órgano judicial, deberíamos admitir también, que la garantía aceptada en vía administrativa —o la ausencia de la misma— fuera considerada como caución suficiente durante la sustanciación del proceso contencioso administrativo, si a juicio del órgano judicial fuera pertinente la adopción de la suspensión.

Entroncando con lo dicho en los dos párrafos anteriores, la parte final del apartado 4 del citado artículo de la LRJ-PAC, recoge que la suspensión podrá prolongarse una vez agotada la vía administrativa, siempre que exista medida cautelar con efectos en la vía contenciosa; y que la citada suspensión se extenderá en cualquier caso hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre su solicitud. Siguiendo a VEGA LABELLA⁶, podemos decir que se dan tres situaciones:

⁶ “Régimen ...” (op.cit. pág. 788).

- En el caso de que exista una medida cautelar y sus efectos se extiendan a la vía contencioso administrativa: la suspensión debiera quedara automáticamente prorrogada.
- En el caso de que existiendo medida cautelar, sólo extienda sus efectos a la vía administrativa, debiera concederse la suspensión si el interesado ampliase la garantía con efectos a la vía contenciosa.
- Y por último, la suspensión acordada sin la prestación de caución o garantía alguna, debiera prolongarse al haberlo permitido previamente la Administración.

En otro orden de cosas, como hemos citado anteriormente, en materia administrativo-tributaria esta generalmente admitido que la suspensión que fue concedida en vía administrativa extienda sus efectos hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre su solicitud (en tal sentido véase el Auto del Tribunal Supremo de 15 de Marzo de 1993, Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Mayo de 1998, artículo 30.2 de la Ley 1/1998 de 26 de Febrero, de Derechos y Garantía del Contribuyente y 233.8 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que entrará en vigor el día 1 de Julio de 2004)⁷.

⁷ Artículo 233.8: “Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha inerpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.”

En cuanto a la extensión de la suspensión a la vía contenciosa más allá del plazo citado, cuando esta se ha garantizado en vía administrativa, es más discutible. El Tribunal Supremo, estando vigente el artículo 122.2 de la LJCA de 1956 que condicionaba su concesión a la existencia del “periculum in mora” (que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación), llegó a afirmar en sus sentencias de 15 de Julio y 6 de Octubre de 1998:

“ ... que procede la suspensión exclusivamente del acto administrativo de gestión o ejecución tributaria recurrido, en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en vía administrativa y alegando que se le produciría perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria con la amplitud que señala el artículo 58 de la Ley General homónima y en los términos establecidos por el artículo 124 de la Ley 27 de Diciembre de 1956”.

Con la redacción del Capítulo II del Título VI de la LJCA, la situación pasa por que el órgano judicial pondere las circunstancias particulares del recurrente y los intereses generales o de terceros a la hora de adoptar la medida, y con plena libertad, dicte una auto motivado en tal sentido.

No obstante, la expresión “garantía suficiente” a que se refiere el artículo 133.1, concede al juez u órgano colegiado un relativo margen de actuación a la hora de estimar la suficiencia de la garantía o la necesidad de la misma, dada la inexistencia de perjuicio. En este sentido, en materia tributaria, el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública, a que pudiera referirse el artículo citado cuando dice: “cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza” no existe, como ha reconocido el Tribunal Supremo en el Fundamento Tercero de la segunda de las sentencias citada más arriba:

*“El propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga a interpretar el viejo artículo 122.2 en el sentido de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria quede suficientemente garantizado mediante el oportuno, caución o fianza. Sería contradictorio que en el procedimiento ante la oficina gestora (decreto 2244/1979), ante los Tribunales Económico Administrativos (artículo 74 del Reglamento de 1.996), ante los Delegados de Hacienda (art.52 del Reglamento General de Recaudación), e incluso, ante el Director General de Recaudación (art.53 del mismo) o del propio Ministro de Economía y Hacienda **se suspenda (hasta sin caución)**⁸ la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en vía jurisdiccional, aquella suspensión debiera quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil”.*

En conclusión cabría adelantar, que sería contradictorio que el órgano judicial solicitase la aportación de caución o garantía en el recurso contencioso administrativo, cuando la Administración tributaria no la exige en vía administrativa, aunque solo sea por evitar gastos innecesarios.

Por último, para entender lo que trataremos en el apartado siguiente es necesario saber que en los procedimientos de revisión de actos tributarios como son el recurso de reposición y la reclamación económico administrativa, la garantía aportada para obtener la suspensión de la ejecución en el primero, extiende, normalmente su efectos a la reclamación económica administrativa. Y

⁸ La negrita es mía.

digo normalmente porque esto es habitual en territorio común⁹, (párrafo segundo del artículo 233.7 de la nueva Ley General Tributaria de 17 de Diciembre¹⁰ y el artículo 11.1 d) del Real Decreto 2244/1979 de 7 de Septiembre: “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 interpusiese la correspondiente reclamación.”) pero como veremos, pudiera no ser así en los territorios históricos, especialmente en Bizkaia.

3. EL RECURSO DE REPOSICIÓN Y LA SUSPENSIÓN EN LA NORMATIVA FORAL: EL MODELO DE SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA SIN GARANTÍA DEL DECRETO FORAL 200/2.002 DE 10 DE DICIEMBRE

Dice el artículo 3, apartado a) de la Ley 12/2002 de 23 de Mayo por la que se aprueba el vigente Concierto Económico, que los territorios históricos en cuanto a la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, lo que no quiere decir que el citado texto legal y sus normas de desarrollo sean de aplicación automática, como así reconoce el artículo 1.2 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) que entrará en vigor el próximo 1 de Julio. En tal sentido, las tres Diputaciones Forales, hacen referencia a la revisión de los actos administrativos tributarios en sus Normas Forales Generales Tributarias¹¹ (en adelante NFGT), habiendo desarrollado, en cuanto a las reclamaciones económico administrativas sólo aspectos

⁹ Vease, CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “La suspensión en vía Económico-Administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios”. Número 13 Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Editorial Aranzadi. 1999. Pág.82.

¹⁰ En este sentido, RUIZ TOLEDANO, José Ignacio: “Las novedades básicas de la nueva Ley General Tributaria”. Revista Fiscal Mes a Mes. Ediciones Francis Lefebvre. pág. 39.

¹¹ Alava: NFGT de 31 de Mayo de 1981; Bizkaia: NFGT, 3/1996 de 26 de Marzo; Guipúzcoa: NGFT, 1/1985 de 31 de Enero.

referidos a la competencia orgánica y siguiendo las normas de territorio común a efectos de procedimiento. Por el contrario, en cuanto a los recursos de reposición, si se han dotado de normas propias de procedimiento como es el caso de Alava, Decreto Foral 37/1994 de 12 de Abril y de Bizkaia, Decreto Foral 200/2002 de 10 de Diciembre, no así Guipúzcoa, que aplica la normativa estatal regulada en el Real Decreto 2.244/1979 de 7 de Septiembre¹².

La ejecutividad inmediata de los actos tributarios, que como el resto de los actos administrativos esta fundada en el principio de legalidad, se regula en el artículo 8 de la Ley 230/1963 de 28 de Diciembre, General Tributaria, actualmente vigente, (con idéntico texto y numeración en las tres NFGT), que dice: *“Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes.”* Por lo tanto lo apuntado al respecto de la generalidad de los actos administrativos, en cuanto a se ejecutividad y ejecutoriedad, es de plena aplicación al ámbito tributario.

El recurso de reposición, junto con las reclamaciones económico administrativas constituyen los dos recursos típicos en vía administrativa tributaria. A diferencia de la reclamaciones económico-administrativas para cuya resolución las diferentes administraciones se han dotado de órganos específicos, el recurso de reposición se interpone ante el propio órgano que dictó el acto. Tradicionalmente la suspensión de la ejecución de los actos administrativos tributarios en el recurso de reposición y en la reclamación económico administrativa han ido parejos, máxime cuando se ha venido regulando que las normas por la que se rige el procedimiento en las reclamaciones económico administrativas tendrán carácter supletorio en cuanto a aquél, a pesar de que algu-

¹² Sin perjuicio de la normativa que regula el recurso de reposición en materia de Haciendas Locales que, como dijimos al principio, no va ser tratado en el presente artículo.

nos autores hayan pedido que los requisitos que se exigen en vía económica administrativa para la suspensión se aligeren con respecto al recurso de reposición¹³. No obstante como veremos a continuación, en algún territorio histórico puede no darse esa similitud, debido a que la normas del procedimiento económico-administrativo son las mismas que en territorio común (Real Decreto 391/1996 de 1 de Marzo) y las del recurso de reposición están reguladas por decretos forales.

Los decretos forales, y el real decreto que regulan el recurso de reposición en los tres territorios históricos coinciden en afirmar que la interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, reiterando así el principio de ejecutoriedad que señalaba al principio de mi exposición, en similitud con el artículo 111 de la LRJ-PAC. Sin embargo no está sometida su concesión a que pudieran ocasionarse perjuicios de imposible o difícil reparación o a que el recurso pudiese perder su finalidad legítima, sino que en la mayoría de los supuestos estaremos ante una suspensión automática supeditada a la aportación de garantías (no trataré, como dije, el tema de la suspensión de la ejecución de las sanciones ya que, como es sabido, interpuesto el recurso, se considera suspendidas de forma automática y sin garantía hasta que sean firmes en vía administrativa).

En cuanto al Territorio Histórico de Álava, nos encontramos ante el hecho de que la suspensión solicitada por el recurrente será automática, si esta se garantiza debidamente. Las garantías a aportar, son, de manera resumida, las siguientes: el depósito, el aval y la fianza personal y solidaria. Excepcionalmente, también, y de manera discrecional, el órgano administrativo podrá admitir la suspensión sin garantía, cuando el recurrente alegue la imposibilidad de prestarla o ponga de manifiesto que se han cometido errores materiales o aritméticos a la hora de dictar en los actos de aplicación y efectividad de los tri-

¹³ GARCIA MONCO, Alfonso M. "La nueva Ley General Tributaria." Editorial Thomson Civitas. 2004. pág. 894.

butos. La suspensión se mantendrá durante la sustanciación del recurso de reposición, aunque podrá hacerse extensible a la vía económico-administrativa cuando se interponga esta reclamación antes de finalizado el plazo de resolución del recurso y previa estimación por el Organismo Jurídico Administrativo de Alava, o a la vía contenciosa, sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial al respecto.

En el Territorio Histórico de Guipúzcoa, como hemos dicho se aplica la normativa de territorio común. De acuerdo con el artículo 11 del Real Decreto 2.244/1979, podrá suspenderse la ejecución de acuerdo con lo establecido al respecto en el Capítulo VI del Título IV del Real Decreto 391/1996 de 1 de Marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, con la salvedad de que es el órgano que dictó el acto el competente para resolver, que su decisión puede recurrirse ante en el Tribunal Económico-Administrativo de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, y que las garantías que se aporten deben cubrir la duración tanto del recurso como de la reclamación económico-administrativa posterior, e incluso, la vía contenciosa, sin perjuicio de la decisión del órgano judicial, si así lo solicita el recurrente.

Siguiendo a BARRENA EZCURRA,¹⁴ diremos que en el Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, la suspensión podrá ser automática, si se aporta alguna de las siguientes garantías: Depósito, aval o fianza personal; o excepcional, decidida libremente por el órgano que dictó el acto si aprecian perjuicios de imposible o difícil reparación,¹⁵ aportando otras garantías distintas de las citadas para la automática, o

¹⁴ BARRENA EZCURRA, María: “La suspensión del acto impugnado en el nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo”. Revista Forum Fiscal de Bizkaia. Septiembre 1996. pág. 17.

¹⁵ Sobre el requisito de los perjuicios de imposible o difícil reparación véase la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de Julio de 2002, que desestimó las pretensiones del recurrente en orden a no admitir la suspensión de la ejecución del acto en sede económico-administrativa por no haber acreditado la concurrencia de tales perjuicios.

con dispensa de garantías. (También cabe la suspensión sin garantías en aquellos casos que el Tribunal aprecie que al dictarse el acto se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.)

Finalmente, en lo que al Territorio Histórico de Guipúzcoa se refiere, la suspensión acordada mantendrá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa, salvo que se solicite la suspensión sólo para el primero de ellos. En cuanto a la vía contenciosa reiteramos lo dicho para el caso alavés.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, para la suspensión de la ejecución en el recurso de reposición, que se regula en el artículo 11 del ya citado Decreto Foral 200/2002 de 10 de Diciembre, y que será automática, debe aportarse garantía suficiente en la cuantía y modalidades que recoge el artículo 165 del Decreto Foral 36/1997 de 18 de Marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, que admite las siguientes: depósito, aval o seguro de caución, y fianza personal y solidaria. No obstante, y aquí se encuentra la novedad, **la suspensión será automática sin necesidad de aportar garantía al momento de la interposición del recurso si la deuda tributaria se encontrase en periodo voluntario de pago o el recurso se hubiese interpuesto contra la providencia de apremio, siempre que la deuda pendiente al fin del periodo voluntario de pago fuese igual o inferior a 7.500 euros** (la misma redacción tiene el artículo 165.1 de Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico Bizkaia). En cuanto a la extensión de la suspensión, sólo producirá efectos en la vía económico-administrativa si se concedió con garantía. (Artículo 165.5 del Reglamento de Recaudación). En cuanto a la vía contenciosa, de acuerdo con la pauta general, la suspensión extenderá sus efectos hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre su solicitud. Cabe señalar que en este último caso solamente es posible la suspensión de acuerdo con lo que regula el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, ya que el recurso de reposición puede o no haberse interpuesto —al ser potestativo— pero la resolución de la reclamación —que siempre es preceptiva— será la que efectivamente agote la vía administrativa.

Llegados a este punto y antes de seguir adelante, conviene recoger las premisas principales en torno a la suspensión sin garantía, al objeto de poder entender las propuestas que seguidamente realizaré. Así:

- La suspensión sin garantía concedida en el recurso de reposición, no es extensible a la vía económico-administrativa, salvo que se trate de alguno de los supuestos que regula el Reglamento de Procedimiento de ésta última, como son la concurrencia de error aritmético, material o de hecho o que pudiendo causar la ejecución perjuicios de imposible o difícil reparación, el recurrente le sea imposible aportarla. Con el conocimiento de que siendo, en todo caso una medida excepcional —no automática—, la facultad para decretarla residirá en el órgano económico-administrativo.
- La suspensión en vía económico administrativa se mantendrá en vía contencioso-administrativa, hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la solicitud de suspensión formulada por el recurrente a la hora de interponer el recurso correspondiente (artículo 74.11 párrafo segundo del real Decreto 391/1996 de 1 de Marzo)¹⁶.
- La suspensión concedida en vía administrativa no obliga al órgano jurisdiccional a decretarla para la vía contencioso-administrativa, salvo que su ejecución pudiese ocasionar la pérdida de la finalidad legítima al recurso.

¹⁶ Aunque en el citado artículo se refiere la extensión de la suspensión en el caso de que se haya aportado garantía, lo mismo debe ocurrir en el caso de dispensa de garantía, en virtud del principio de tutela judicial efectiva.

- Será el órgano jurisdiccional el que deba estimar la suficiencia en el orden contencioso-administrativo de la garantía que se aportó y en base a la cual se concedió la suspensión en vía administrativa.

Por lo tanto y a la vista de lo anterior tenemos que, la suspensión sin garantía por deudas inferiores a 7.500 euros que regula el artículo 11 del Decreto Foral 200/2002 de 10 de Diciembre, sólo extiende sus efectos hasta la resolución del recurso de reposición. Aún así la medida no deja de ser una avance en los derechos del contribuyente, como dice, ANDÍA ORTIZ¹⁷, y en favor del principio de tutela judicial efectiva. No se pone en entredicho con este valiente Decreto Foral el principio de ejecutividad del acto administrativo; éste seguirá siendo ejecutivo y gozando de presunción de legalidad, sin embargo la medida consigue que el principio de tutela judicial efectiva se manifieste en su máxima expresión, permitiendo la posibilidad de que mediante un proceso declarativo, se reafirme o rechace su legalidad sin estar condicionado al pago previo, a la prestación de garantía con sus costes directos e indirectos o a la carga de probar la concurrencia de determinadas circunstancias. En conclusión, representa la superación definitiva del famoso principio “solve et repete”, que aunque dulcificado, sigue subsistiendo en materia tributaria con la exigencia de la garantía.

La no extensión a la vía económica-administrativa puede entenderse en consideración al carácter, foral, de la normativa que regula el recurso de reposición, y estatal, la de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. No obstante, no se entiende, y tampoco es eficiente, que siendo la misma Administración, y el mismo acto a recurrir, se actúe de diferente manera, a no ser que con la medida se pretenda descargar la acumulación de asuntos que penden ante el Tribunal Económico Administrativo Foral, ya que aunque el recurso de reposición es

¹⁷ ANDÍA ORTIZ, Alfonso: “El nuevo recurso de reposición. El recursillo”. Revista Forum Fiscal. Febrero 2003. pág. 50.

potestativo, siempre será mejor acudir a éste, por ser menos gravoso para el recurrente, que no directamente a la reclamación económico-administrativa —aunque finalmente sea éste el camino más recto—.

También es importante destacar la aproximación llevado a cabo por el legislador foral entre las regulaciones del recurso de reposición y la de los aplazamientos sin garantía a efectos recaudatorios a raíz de este Decreto y de la Orden Foral 3.773/2002 de 11 de Diciembre, ya que lo contrario nos llevaría a situaciones absurdas como, por ejemplo, interponer un recurso de reposición para aplazar el pago de una deuda en el convencimiento de que el acto de liquidación tributaria en cuestión es correcto sin duda alguna.

En el mismo sentido sería más que recomendable aproximar las normativas de las reclamaciones económico-administrativas y del recurso de reposición haciendo que aquella recogiera la suspensión automática sin necesidad de aportar garantía con los mismos requisitos citados para este, en el supuesto de acudir directamente a esta vía, sin haber presentado previamente recurso.

Mientras tanto, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, a través de la práctica y con el fundamento puesto en el principio constitucional de tutela judicial efectiva, podría al menos ir admitiendo, aunque sólo fuera por coherencia, que la suspensión concedida en trámite de recurso de reposición contra un determinado acto por deudas tributarias inferiores a 7.500 euros, se extendiese automáticamente a la vía económico-administrativa sin necesidad de obligar al recurrente a demostrar los perjuicios de imposible o difícil reparación que le pudiese ocasionar la ejecución del acto, y la imposibilidad de aportar garantía alguna. De esta forma sería también un aliciente para que el recurrente acudiese primero a reposición en el convencimiento de que de esta forma no tendría que preocuparse por la garantía. Asimismo, sería también beneficioso para el propio Tribunal Económico-Administrativo, ya que la mayoría de los actos recurridos llegarían depurados en su legalidad por el propio órgano que los dictó.

También a favor de esta tesis cabe reiterar que los perjuicios derivados de la ejecución siempre son predicables para el recurrente, y no para la Administración como he citado en líneas anteriores y tiene dicho el Tribunal Supremo. Perjuicios que ya ha sopesado y evaluado la Administración actuante a la hora de conceder la suspensión automática sin garantías en la fase administrativa previa. Ahora bien, pudiera argumentarse que no es lo mismo garantizar la suspensión en un procedimiento en el que la resolución debe dictarse en tres meses —recurso de reposición— que en otro en el que el plazo para resolver se extiende hasta el año —económico administrativo—. Pero dicho argumento puede asimismo jugar en contra de la Administración, ya que al admitirse la suspensión sin garantía, la mora en la resolución del procedimiento correría de su cuenta y no del contribuyente, porque recordemos, los plazos citados son máximos, pudiendo la Administración resolver antes de agotarlo, y así cobrar antes la deuda tributaria.

Por último citaremos que sería una medida valiente en pro del respeto al principio de tutela judicial efectiva, que los jueces y órganos colegiados del orden contencioso administrativo, una vez dictado el auto por el que admiten la solicitud de suspensión del recurrente en vía jurisdiccional, ante la inexistencia de que de la pendencia pudieran derivarse los perjuicios contra la Administración Tributaria a que se refiere el artículo 133 de la LJCA, procediesen a concederla sin garantía, o al menos, a considerar que si la propia Administración ha permitido la suspensión sin garantizarla, es lógico y admisible que se mantenga en los mismos términos hasta que la sentencia que ponga fin al proceso devenga firme.

En contra de lo comentado al tratar el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, la unificación de la normativa reguladora de la suspensión se me antoja harto difícil por el carácter generalista de la jurisdicción contencioso-administrativa, que sin embargo sí tendría todo su sentido si pudiese crearse una jurisdicción específica en materia tributaria.

4. CONCLUSIONES

El principio de tutela judicial efectiva debe informar tanto los procedimientos administrativos como los judiciales. La suspensión del acto administrativo no pone en entredicho la ejecutividad del acto sino que retrasa su ejecución forzosa. Las garantías necesarias para que la suspensión sea concedida, no hacen sino recortar el propio principio de tutela judicial efectiva, por lo que la existencia de una suspensión sin garantía es de todo punto destacable. Y si además, esta suspensión es automática, como es el caso de la citada para el recurso de reposición en el Territorio Histórico de Bizkaia, el principio del artículo 24.1 de la CE, encuentra en el su máxima expresión.

El Decreto Foral 200/2002 de 10 de Diciembre, como dice ANDÍA ORTIZ¹⁸. “... *no tiene parangón en las Administraciones de nuestro entorno, convirtiendo a la Hacienda Foral en un ejemplo de respeto y garantía de sus contribuyentes ...*”. Por esta razón dicho modelo no sólo debería ser predicable del recurso reposición sino que pudiera hacerse extensible, bien mediante la modificación normativa o por la práctica, a las reclamaciones económico-administrativas, e incluso, al orden contencioso-administrativo.

Asimismo no cabe ninguna duda de que es un modelo a exportar al resto de las administraciones tributarias como reflejo de trato ejemplar para con el contribuyente.

Bilbao, a 30 de Abril de 2004

José Javier García Ross

¹⁸ “El nuevo recurso...” (op. cit. Pág. 42).