

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053777

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de febrero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5501/2012

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Denegación de aplazamientos. Actos de contenido negativo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el ámbito tributario se ha mantenido un criterio general cual es no acordar la suspensión de los actos de contenido negativo. Sin embargo el propio Tribunal Supremo ha venido a establecer una reserva en el sentido de que la variedad de la casuística dificulta el establecimiento de una doctrina general haciendo necesario atender al supuesto de hecho analizado - aunque se tome como punto de referencia el criterio general- teniendo en cuenta otros elementos a la hora de valorar si ha de procederse o no a la suspensión de un acto de estas características. Así, en este sentido, debe citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012, recurso n.º 2161/2011 (NFJ048331), en la cual el Alto Tribunal ha resuelto en sentido contrario en un supuesto de solicitud de suspensión de un acto de contenido negativo como es la denegación de un aplazamiento -véase también STS, de 18 de diciembre de 2012, recurso n.º 2392/2012 (NFJ049808)-. A la vista de la jurisprudencia citada, este Tribunal Central formula las siguientes consideraciones:

Como criterio general, en materia tributaria no procede la suspensión de los actos de contenido negativo. Sin embargo, las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios -tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento- deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que deriva del acto de contenido negativo tal. Estas solicitudes serán inadmitidas cuando no reúnan los requisitos establecidos en el art. 40.2 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). Por otro lado, no resulta óbice que en el caso de que no proceda la suspensión, la denegación otorgue nuevo plazo de ingreso produciéndose un aplazamiento «de facto», en la medida en que esto se produce en otras ocasiones como cuando se solicita un nuevo aplazamiento en el período voluntario otorgado en el acuerdo de denegación con modificación sustancial de las condiciones. Por último, el acto de contenido negativo -la denegación del aplazamiento, entre otros- solo puede ser revisado en vía administrativa mediante la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que habrá de entrar a conocer si se cumplieron todos los trámites precisos exigidos reglamentariamente y si el acuerdo fue suficiente y correctamente motivado, máxime cuando se trata del ejercicio de una facultad discrecional de la Administración. **(Criterio 1 de 2)**

Suspensión automática. Garantías admisibles. Con ocasión de la interposición de un recurso de reposición no pueden admitirse solicitudes de suspensión con aportación de garantías distintas a las señaladas en el art. 224.2 de la Ley 58/2003 (LGT), puesto que en este caso la solicitud no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos, lo que conllevará que el inicio del período ejecutivo se produzca al día siguiente del vencimiento del período voluntario de ingreso del acto administrativo que se impugna. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 25, 40 y 61.
Ley 58/2003 (LGT), art. 224.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., por la que se resuelve, estimando, la reclamación económico-administrativa n.º ..., deducida frente a providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Determinada entidad, solicitó aplazamiento con fecha 20.10.2009 por importe de 44.663,70 euros por el concepto correspondiente al Impuesto sobre Sociedades-pago a cuenta del 2T de 2009.

El 21.10.2009 (al día siguiente) se dicta acuerdo denegando el aplazamiento, acuerdo éste que se notifica el 2.11.2009.

2. El 1.12.2009 la sociedad interesada interpone recurso de reposición solicitando la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado -la denegación del aplazamiento- ofreciendo como garantía los bienes inmuebles que se detallan en el expediente.

3. El 13.01.2010 se dicta la providencia de apremio liquidándose el recargo de apremio, lo que determina una deuda de 53.596,44 euros. Se notifica el 26.01.2010.

4. Se interpone reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio el 22.02.2010 ante el TEAR de ... (en adelante, TEAR). En escrito de 31.03.2010 se solicita la suspensión sin garantías alegando perjuicios de difícil o imposible reparación. El 10.05.2010 el TEAR concede la suspensión sin garantías.

5. El 28.09.2011 el TEAR estima la reclamación anulando la providencia de apremio al considerar que "ha sido dictada cuando estaba pendiente de resolución el recurso de reposición presentado contra el acto de denegación del aplazamiento/fraccionamiento de pago".

Segundo:

Frente a esta resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando las alegaciones que a continuación se exponen, que se centran en los dos puntos siguientes:

A) En cuanto a la solicitud de suspensión con ocasión de la presentación del recurso de reposición:

-La suspensión de la ejecutividad del acto administrativo impugnado está condicionada a la previa solicitud de la misma en tiempo y forma cumpliendo los requisitos legales establecidos en los artículos 165 de la Ley General Tributaria y 25 del Reglamento de Revisión en vía administrativa.

-La obtención de la suspensión en vía de reposición está condicionada al otorgamiento, de manera exclusiva, de las garantías establecidas en el artículo 224.2 de la Ley General Tributaria.

-La solicitud de suspensión debe ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada. En caso contrario, la solicitud no surtirá efectos y se tendrá por no presentada

-La mera solicitud de suspensión con ocasión de la interposición del recurso de reposición, sin garantías o con cualquier otra distinta a las señaladas en el artículo 224.2 de la Ley General Tributaria, no produce la suspensión automática, ni siquiera con carácter cautelar.

B) En cuanto a la suspensión de los actos de contenido negativo:

-Estos actos no pueden ser objeto de suspensión pues ocasiona una estimación anticipada, aunque no definitiva del asunto.

Se contraviene doctrina del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo y la doctrina reiterada del propio Tribunal Económico-Administrativo Central.

-Así, tomando como referencia la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2011 (sic), la Directora recurrente sostiene que la jurisprudencia del Alto Tribunal admite la posibilidad de suspender la ejecutividad de actos negativos en materia de extranjería, pero se opta por la solución contraria en casos de concesiones administrativas y actos de autorización en general. Por lo tanto, en materia tributaria el criterio es no acordar la suspensión de actos de contenido negativa.

-Finalmente, concluye solicitando de este Tribunal Central que se declare la inadmisión de estas solicitudes presentadas contra actos de contenido negativo en tanto en cuanto que la denegación de las mismas supondría la concesión de un nuevo plazo de ingreso. De esta forma, con la inadmisión, se entenderá que el inicio del período ejecutivo se produce con el vencimiento del plazo voluntario de ingreso concedido con la denegación del acuerdo recurrido.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la

unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que formula alegaciones, en síntesis, las alegaciones siguientes:

-Inexistencia en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de dos plazos diferentes para interponer el recurso y otro posterior para presentar las alegaciones, al considerar que el Director legitimado para recurrir, estaba personado en la primera instancia y por tanto deben presentarse conjuntamente el escrito de interposición y las alegaciones.

- Se opone al recurso presentado por la Administración reiterando los argumentos presentados en su momento ante la Sala Desconcentrada de ... que concedió la suspensión sin garantías al considerar que concurrían daños de difícil o imposible reparación y que serían:

- La empresa no tenía crédito suficiente para hacer frente al pago ni pudo obtener la garantía de aval.
- Presentó garantías alternativas y balance de situación y cuenta de Pérdidas y Ganancias que reflejaban la situación económica. La empresa era titular de bienes inmuebles libres de cargas con valor de tasación superior al de la deuda.
- La denegación del aplazamiento se produjo en un plazo sumamente breve mediante una respuesta predefinida y reiterada en otras denegaciones sin hacer alusión a las garantías aportadas en la solicitud.
- Interpuesto recurso de reposición contra la denegación del aplazamiento y solicitud de suspensión, no se da respuesta a los mismos, en contraposición a la premura de respuesta frente a la solicitud de aplazamiento.
- Se interpuso reclamación económico-administrativa frente a la providencia de apremio solicitando suspensión que fue otorgada por el TEAR. La situación de liquidez estaba en un momento crítico aunque el balance arrojaba una situación patrimonial positiva, por lo que gracias a la suspensión sin garantías y la renegociación de las cantidades impagadas a los clientes se han podido negociar los pagos periódicos con la Administración Tributaria, mantenido la plantilla y la empresa en funcionamiento

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Con carácter previo, y la vista de las alegaciones formuladas por quien en su día fue el interesado en la resolución cuyo criterio se discute, que aduce la posible inadmisibilidad del presente recurso al no contenerse en el escrito de interposición del mismo las correspondientes alegaciones, al entenderse que el Director recurrente estuvo personado en la resolución dictada en única instancia, debe partirse de que el artículo 61 del real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA) se remite en su apartado 3, en orden a la tramitación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, a lo prevenido en el apartado 2 anterior del mismo precepto para los recursos ordinarios de alzada, apartado éste que dispone que:

“2. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central”.

Pues bien, este precepto ha sido recientemente interpretado por el Tribunal Supremo, quien en sentencia de 21 de octubre de 2013 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2898/2012), en el fundamento de derecho tercero, establece:

“ (...) es necesario efectuar las siguientes precisiones:

a) Desde un punto de vista doctrinal, la jurisprudencia de este Alto Tribunal, a partir de la sentencia de fecha de 6 de marzo de 2008 (RJ 2008, 1437), recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 316/2004 , se ha pronunciado en el sentido de considerar que el procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento de primera instancia:

1º) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición, según dispone el art. 241.2 de la LGT/2003 , debe contener las alegaciones y deberán adjuntarse las pruebas oportunas, resultando admisibles solo aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

2º) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en primera instancia, conforme al artículo 61.2, párrafo 2º del RGRVA, el Tribunal Económico Administrativo regional o local debe poner de manifiesto el doble expediente- el de aplicación de los tributos y el de reclamación- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que, en el plazo de otro mes, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 (RCL 1981, 2126 y 2471) y Real Decreto 391/1996 (RCL 1996, 1072 y 2005)), al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en dicha instancia, el procedimiento de alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio o interposición y posterior formulación de alegaciones.

b) En el mismo plano teórico, la referida doctrina se confirma en sentencias más recientes, como la de fecha 11 de junio de 2012 (RJ 2012, 7347) , dictada en el recurso 2763/2010 , que se pronuncia sobre dos de las cuestiones suscitadas: si es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones) y si ha de entenderse personado en la primera instancia de la reclamación económico-administrativa el Director General de un Departamento:

1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la sentencia de 6 de marzo de 2008 (RJ 2008, 1437) (rec. de cas. para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decreto 1999/1981 (RCL 1981, 2126 y 2471) y 391/1996 (RCL 1996, 1072 y 2005) no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001 (RJ 2001, 7887) , impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin embargo, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4133) (recurso de casación nº 1507/2007) , se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (RJ 2008, 1346) (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04).»

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

c) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 LGT/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporánea una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente 2. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central”

Consecuentemente, debe concluirse la temporaneidad del presente recurso.

Tercero:

Dos son las cuestiones a dilucidar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: en primer término, los efectos de las solicitudes de suspensión formuladas con ocasión de la interposición de un recurso de reposición, cuando tales solicitudes ofrecen garantías distintas de las previstas en el artículo 224.2 de la LGT. En segundo lugar, si es posible o no en materia tributaria la solicitud de suspensión de actos de contenido negativo.

Cuarto:

Respecto de la primera de las cuestiones planteadas, el artículo 224 de la LGT prevé:

“Artículo 224. *Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.*

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente (...)

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria”.

El precepto anterior se encuentra desarrollado en el artículo 25.1 del RGRVA , el cual señala:

“1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

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

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

c) Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

2. La solicitud de suspensión con aportación de las garantías que señala el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido

(...)

5. La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado”.

En consecuencia, con ocasión de la interposición de un recurso de reposición no pueden admitirse solicitudes de suspensión con aportación de garantías distintas a las señaladas en el artículo 224.2 de la LGT, puesto que en este caso la solicitud no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos, lo que conllevará que el inicio del período ejecutivo se produzca al día siguiente del vencimiento del período voluntario de ingreso del acto administrativo que se impugna.

En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central., baste citar, por todas, la Resolución 2022/2007 de fecha 10 de marzo de 2009, en la que se sienta el siguiente criterio: La suspensión en el recurso de reposición, al amparo de los artículos 224.2 de la Ley General Tributaria y 25 del RGRVA, solo opera con aval bancario y con las otras garantías que enumera la Ley General Tributaria, no siendo de posible aceptación las garantías previstas para la suspensión del procedimiento económico-administrativo.

Quinto:

En relación con la cuestión planteada en segundo término, la suspensión de los actos de contenido negativo, este Tribunal Central ha señalado (entre otras, Resoluciones 6447/2008 de 7 de octubre de 2009 y 3126/2010/01 de 17 de noviembre de 2010) que los actos negativos, como una denegación de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, no son, como regla general, susceptibles de suspensión pues ello se traduciría en una anticipación de los efectos del acto positivo contrario.

Como no podía ser de otro modo, los pronunciamientos de este Tribunal Central han venido siendo determinados por lo que ha sido la jurisprudencia tradicional del Tribunal Supremo en este punto, siendo representativa de la misma la sentencia de 10 de octubre de 2011 (Rec. nº 3941/2009), en la que el Tribunal Supremo sostiene que en el ámbito tributario con carácter general no procede la suspensión de los actos con contenido negativo. Así, en su fundamento de derecho tercero se afirma:

“FD TERCERO .- En cuanto al fondo de la discusión, es cierto que el Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de suspender la ejecutividad de actos de contenido negativo.

Así, por ejemplo, en materia de extranjería, como evidenció la sentencia de 16 de mayo de 2000 (casación 1953/97 , FJ 1º), que invocando otros pronunciamientos, en particular las sentencias de 13 de marzo de 1999 (casación 6337/95) y 28 de septiembre de 1999 (casación 2000/95), explicó que, si bien la denegación de la exención de visado es un acto de contenido negativo, la obligación de salir del territorio español tiene un evidente carácter positivo, por lo que, aun impuesta legalmente, es susceptible de suspensión cautelar. En otros casos, relacionados con la misma materia, en los que se denegaba una tarjeta de residencia de un estudiante [p. ej.: la sentencia de 16 de julio de 2002 (casación 7922/99)], la Sala tomó en consideración varias circunstancias concurrentes, como el arraigo, los estudios universitarios cursados y sobre todo la consecuencia "positiva" del acto denegatorio, que era la salida de nuestro país, circunstancia que modificaba sustancialmente la situación de quien recurría.

Por el contrario, tratándose de concesiones administrativas y actos autorizatorios en general la solución ha sido la contraria. En la sentencia de 12 de abril de 2001 (casación 3625/99 , FJ 4º) enfatizamos que el acto recurrido era una decisión de contenido negativo (puesto que se limitaba a no conceder una licencia) y que, por ello, no podía accederse a la suspensión si no se quería convertir a la suspensión en un acto positivo de anticipación provisional de la licencia discutida, lo que excede de la naturaleza de tal medida cautelar. La denegación de la licencia (en cuanto acto de contenido negativo) deja la situación histórica tal como estaba, no innova nada, lo que significa que los posibles daños y perjuicios que por el cese de la actividad pueden producirse no derivan de esa denegación, sino de un acto propio anterior del solicitante, al desenvolverse como si la autorización existiera.

En el ámbito tributario se ha mantenido el criterio general de no acordar la medida cautelar de suspensión de actos de contenido negativo. Con ocasión de la suspensión de aplazamientos de deudas tributarias hemos recordado ese criterio general [sentencias de 25 de mayo de 2007 (casación 1916/04, FJ 4 º) y 13 de marzo de 2008 (casación 8143/04 FJ 3º). Y es que la suspensión debe referirse a un acto de contenido positivo, que sea ejecutable, sin que quepa dejar sin efecto cautelarmente los actos negativos, como es ahora el caso, pues, dado su contenido, la suspensión cautelar supondría la concesión de lo pedido, siquiera sea con carácter temporal (mientras dura la sustanciación del proceso).

Como se ve, la casuística es de lo más variada, circunstancia que dificulta el establecimiento de una doctrina general aplicable a todos los casos y en todas las circunstancias; resulta menester atender a los hechos del supuesto analizado, no sin dejar constancia de que en el ámbito en el que ahora nos movemos, el tributario, el criterio general es la no suspensión de los actos negativos. La vinculación a la realidad de los acontecimientos, el alcance de la actividad administrativa cuya suspensión se pretende, junto con el régimen jurídico aplicable en cada caso, constituyen elementos determinantes para valorar la legalidad de la suspensión de los llamados "actos de contenido negativo".

De la argumentación de esta sentencia podemos extraer que en el ámbito tributario se ha mantenido un criterio general cual es no acordar la suspensión de los actos de contenido negativo. Sin embargo el propio Tribunal Supremo ha venido a establecer una reserva en el sentido de que la variedad de la casuística dificulta el establecimiento de una doctrina general haciendo necesario atender al supuesto de hecho analizado - aunque se tome como punto de referencia el criterio general- teniendo en cuenta otros elementos a la hora de valorar si ha de procederse o no a la suspensión de un acto de estas características. Así, en este sentido, debe citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012 (Rec. 2116/2011), en la cual el Alto Tribunal ha resuelto en sentido contrario en un supuesto de solicitud de suspensión de un acto de contenido negativo como es la denegación de un aplazamiento. El grueso de la sentencia podemos extractarlo de nuevo de su fundamento de derecho tercero:

“TERCERO

Como atinadamente pone de relieve el auto impugnado la tesis sobre la imposibilidad de suspensión de los actos negativos aliñada con la idea de la naturaleza discrecional de peticiones de aplazamiento genera por si sola esa zona de inmunidad del poder a que antes aludíamos y que es preciso erradicar.

No ha de olvidarse, además, que la denegación de aplazamiento solicitada (contenido del acto impugnado) genera una obligación positiva de dar (entrega de una cantidad de dinero determinada).

Pues bien, desde esta perspectiva, se derrumba la tesis central del acto impugnado, pues el acto originario no sólo tiene un contenido negativo (denegar el aplazamiento) sino que a él se anuda, indisolublemente, un mandato de dar. Mandato de dar una cantidad de dinero cuya suspensión no reúne los aspectos del acto negativo en que el TEAR funda su resolución”.

Continuando el fundamento de derecho cuarto:

“CUARTO

El Abogado del Estado plantea idéntica problemática, pero desde una perspectiva en parte igual, y en parte sutilmente distinta. Considera que la resolución impugnada lo que hace, en realidad, es resolver el fondo del asunto, lo que implica sobrepasar los límites del incidente de suspensión, que ha de limitarse a denegar o aceptar la petición cautelar solicitada.

Por lo que hace a las argumentaciones sobre el acto negativo ya han recibido respuesta al poner de relieve el aspecto positivo que el acto impugnado contiene. En lo atinente a que la resolución impugnada ha resuelto el fondo del asunto es evidente lo erróneo de tal aserto. Efectivamente, la petición del recurrente en el citado incidente es del siguiente tenor: "dictar auto por el que se acuerde la medida cautelar de suspensión de la ejecutividad de la liquidación con garantía hipotecaria.". Lo acordado, por el contrario, no es acceder o denegar la suspensión (pronunciamientos que sí examinarían el fondo de lo planteado) sino analizar si concurren los requisitos previstos en el artículo 46 del Reglamento de Revisión aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) , y resuelva sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión.

Ello hace patente que no se da la resolución de fondo del asunto que el Abogado del Estado sostiene”.

En esta sentencia invocada en segundo lugar, se elimina este criterio general asumido en materia tributaria de no suspensión de los actos de contenido negativo, puesto que afirma que las resoluciones impugnadas admiten la argumentación de estar ante un acto de tal contenido pero que se fundamentan en la amplitud con que la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa configura las medidas cautelares, que no las excluye en el caso de actos de contenido negativo, y en la necesidad de erradicar los espacios de inmunidad de poder y de la prerrogativa de la ejecutividad de actos administrativos.

Asimismo, debe traerse a colación la sentencia también del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2012 (recurso nº 2392/2012), en cuyo fundamento de derecho se lee:

“La tesis del Tribunal de instancia sobre la imposibilidad de suspensión de los actos de contenido negativos, no puede formularse como criterio general, ya que será el examen de cada caso el que permita obtener conclusiones en favor o en contra de la suspensión. La jurisprudencia de esta Sala ha sido fluctuante en la materia y se pueden encontrar conclusiones totalmente opuestas que obedecen precisamente a ese carácter casuístico que tiene toda la materia relativa a las medidas cautelares. La reciente sentencia de 27 de junio de 2012, es un exponente claro de lo que se lleva dicho (...)

En consecuencia será necesario examinar las circunstancias concurrentes en el caso litigioso para decidir sobre esta cuestión. En este sentido, el argumento de la recurrente para pedir la suspensión es la de que se encuentra en situación de concurso voluntario de acreedores, en el que, si bien "se encuentra en situación de superávit patrimonial al disponer de activos suficientes para hacer frente a sus obligaciones de pago, si atraviesa una situación de dificultad transitoria de tesorería relacionada con la coyuntura económica actual que dificulta la materialización de sus activos.

Es indudable que la situación de concurso coloca al deudor de la Hacienda en una posición debilitada.

Ahora bien, su patrimonio está salvaguardado precisamente por la situación de concurso en que se encuentra, pues no en vano el art. 8, apartados 3º y 4º de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, atribuye a la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de lo mercantil que conozca del concurso el patrimonio y las vicisitudes que al mismo afecten, tanto respecto a las ejecuciones frente a los bienes y derechos, como a las medidas cautelares a adoptar.

Desde esta salvaguarda, difícilmente podría apreciarse el elemento determinante de una medida cautelar de suspensión que no es otro, conforme a las disposiciones reguladoras de las mismas en nuestra jurisdicción (artículos 130 y siguientes de la Ley Jurisdiccional), que la producción de daños y perjuicios para el recurrente como consecuencia de la ejecución del acto.

A este respecto conviene traer a colación lo dispuesto en el art. 55, apartados 3º y 4º de la Ley Concursal -a la que se remite el art. 164.2 de la Ley General Tributaria -, en el que se establece la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del concursado, ni seguirse apremios administrativos o tributarios, dejando sólo a salvo la de los procedimientos administrativos de ejecución ya comenzados.

A la vista de estos preceptos, puede decirse que no se dan los presupuestos determinantes de la suspensión del art. 130 de la Ley Jurisdiccional, pues los hipotéticos daños que pudieran producirse serán evitados por el Juez del concurso, si ante él se demandan”.

A la vista de la jurisprudencia citada, este Tribunal Central no puede estimar en este punto en los términos pretendidos el recurso extraordinario para la unificación de criterio deducido por el Departamento de Recaudación de la AEAT, pudiendo formularse las siguientes consideraciones:

- Como criterio general, en materia tributaria no procede la suspensión de los actos de contenido negativo.
- Sin embargo, las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios -tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento- deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que deriva del acto de contenido negativo tal y como señalan las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio y 18 de diciembre de 2012.
- Estas solicitudes serán inadmitidas cuando no reúnan los requisitos establecidos en el artículo 40.2 del RGRVA.
- No resulta óbice que en el caso de que no proceda la suspensión, la denegación otorgue nuevo plazo de ingreso produciéndose un aplazamiento “de facto”, en la medida en que esto se produce en otras ocasiones como cuando se solicita un nuevo aplazamiento en el período voluntario otorgado en el acuerdo de denegación con modificación sustancial de las condiciones.
- El acto de contenido negativo -la denegación del aplazamiento, entre otros- solo puede ser revisado en vía administrativa mediante la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que habrá de entrar a conocer si se cumplieron todos los trámites precisos exigidos reglamentariamente y si el acuerdo fue suficiente y correctamente motivado, máxime cuando se trata del ejercicio de una facultad discrecional de la Administración.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, en los términos expuestos en los fundamentos de derecho de la presente Resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.