

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070729

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2018

Vocalía 11.^a

R.G. 6638/2015

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamación económico-administrativa. Suspensión. Suspensión de actos de contenido económico. Suspensión con garantías alternativas. Momento en que tiene efectos la suspensión. Como es sabido, en los supuestos de suspensión previstos en el art. 46.2 del RRVA, la Administración debe esperar siempre a la decisión del Tribunal sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión, para posteriormente, en su caso, iniciar el procedimiento de apremio. El supuesto planteado en el presente caso, es asimilable a aquellos otros en los que la suspensión se solicita con ocasión de la interposición de un recurso contencioso-administrativo, en los que la decisión corresponde ahora al órgano jurisdiccional y una vez solicitada la suspensión al órgano judicial, el procedimiento recaudatorio debe paralizarse.

Dicho esto, en relación con las solicitudes de suspensión en vía económico administrativa con garantías distintas a las previstas en el art. 233.2 de la Ley 58/2003 (LGT), el art. 44 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) establece que las mismas suspenden cautelarmente el procedimiento de recaudación, correspondiendo su resolución al Órgano de Recaudación que se determine en la norma de organización específica. Asimismo, dispone el citado precepto que contra su denegación se puede interponer incidente de suspensión, siendo su resolución competencia del Tribunal que conozca de la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicita. Y si bien es cierto que nada establece el citado artículo respecto de la suspensión cautelar durante la tramitación del incidente, teniendo en cuenta, primero, que la suspensión se solicitó en vía económico-administrativa; segundo, que el art. 44.4 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) prevé expresamente que dicha solicitud «suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación»; y tercero, que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo señalando que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión pende de los órganos económico-administrativos», el Tribunal Central, modificando el criterio mantenido hasta la fecha considera que la suspensión cautelar concedida con la solicitud de suspensión inicial del contribuyente, debe mantenerse hasta la resolución del incidente por el Tribunal Económico-Administrativo competente. No entenderlo así supondría, además de vulnerar el principio de tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24.1 de la Constitución Española, poner en mejor lugar a quienes solicitan la suspensión sin aportación de garantía alguna -al amparo del art. 46 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa)-, frente a quienes la solicitan aportando garantías -art. 44 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 167 y 233.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 40, 44 y 46.

Constitución Española, art. 24.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la entidad **XGZ SOCIEDAD DE CAPITAL RIESGO, S.A., con N.I.F. ...**, y en su nombre y representación Don Ix..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de 27 de mayo de 2015, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Madrid, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/18704/2014 interpuesta contra providencia de apremio. La cuantía del presente recurso de alzada es de 3.370.154,34 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 4 de agosto de 2014, se notificó a la entidad ahora recurrente, providencia de apremio emitida el día 1 anterior por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante la AEAT), sobre descubierta de liquidación núm. **A28...**, derivada de las Actas de inspección por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, por un importe total a ingresar de 3.370.154,34 euros, que incluía un principal pendiente de ingreso de 2.808.461,95 euros y el 20% de recargo de apremio ordinario de 561.692,39 euros

Disconforme con la providencia de apremio, formulo contra la misma el 7 de agosto de 2014, reclamación económico administrativa núm. 28/18708/2014, ante el TEAR de Madrid alegando, en síntesis, que contra la liquidación origen interpuso reclamación económico-administrativa y, al amparo de lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RRVA), solicitó en periodo voluntario la suspensión de la ejecución del acto impugnado, recibiendo el 30 de mayo de 2014 notificación del acto de denegación de la suspensión, interponiendo con fecha 12 de junio de 2014 incidente de suspensión ante el TEAR de Madrid y que, en consecuencia, la providencia de apremio debe ser anulada porque la deuda tributaria estaba cautelarmente suspendida.

Segundo.

El 27 de mayo de 2015 el TEAR de Madrid desestimó la reclamación, notificada el 16 de junio siguiente, y contra la desestimación ha interpuesto el 16 de julio siguiente el presente recurso de alzada, reiterando, en esencia las mismas alegaciones que las formuladas en primera instancia, insistiendo en el hecho de que al haber interpuesto incidente de suspensión ante el TEAR de Madrid contra la denegación de la suspensión que se presentó en periodo voluntario, la deuda tributaria debe considerarse cautelarmente suspendida.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el recurso de alzada los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que la cuestión planteada consiste en determinar si la providencia de apremio impugnada resulta conforme a derecho.

Segundo.

El artículo 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT de 2003) establece que "Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación
- d) Anulación de la liquidación
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada"

Tercero.

La Sociedad interesada en defensa de su derecho, se limita a reiterar lo ya expuesto anteriormente en primera instancia, consistente en la eficacia preventiva de la suspensión solicitada al estar pendiente de resolución el incidente de suspensión planteado contra la denegación de la solicitud de suspensión de la liquidación apremiada

En relación con la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en la vía económico-administrativa, el artículo 233 de la LGT de 2003 establece, por lo que aquí interesa:

"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. (...)

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.*

3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.

4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

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

(...)

7. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias (...)".

Por su parte, el artículo 40.2 del RRVA señala que:

"La suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

(...)

b) Cuando se solicite la suspensión con otras garantías distintas a las del párrafo a), se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. También se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro (...)".

Y el artículo 44 del citado Reglamento dispone:

"1. La solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2.b) de este

reglamento, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud. (...)

2. La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica. (...)

5. Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicitó. La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso".

CUARTO: Respecto a las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten, bien en perjuicios de difícil o imposible reparación, bien en error aritmético, material o de hecho (reguladas en el artículo 46 del RRVA), este Tribunal Central ha señalado en numerosas resoluciones, el mantenimiento cautelar de la solicitud de suspensión en tanto no exista pronunciamiento sobre la misma, por todas las de fecha 28/04/2015 (RG 1991/2014) y 21/07/2016 (RG 6002/2013), citando en esta última la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28/04/2014 -recurso de casación 4900/2011-, en la que el alto Tribunal motiva:

«Nuestra jurisprudencia [pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2000 (casación 3986/95, FF.JJ. 3º a 6º); 7 de marzo de 2005 (Pleno, casación 715/99, FJ 5º); 14 de 6 abril de 2005 (casación 1829/00, FF.JJ. 3º y 4º); 29 de abril de 2005 (casación 4534/00, FJ 4º); 16 de marzo de 2006 (casación 7705/00, FJ 4º); 29 de abril de 2008 (casación 6800/02, FJ 3º); 15 de junio de 2009 (casación 3474/03, FJ 4º); y 27 de diciembre de 2010 (casación 182/07, FJ 3º), entre otras] sostiene que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial. La posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en la vía económico-administrativa (y con mayor motivo si lo ha sido en la jurisdiccional), y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad. Tal vez por ello, el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria de 2003 contempla, en la letra b), como uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

Aun cuando esa jurisprudencia se pronunció interpretando el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 381/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), lo cierto es que el vigente Reglamento General en materia de revisión administrativa, aprobado en 2005, la recoge en el artículo 46.2, invocado en este recurso como infringido, cuando dispone que «si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión».

Por lo tanto, si la sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario hasta que no se pronuncie el órgano de revisión, resulta evidente que entretanto la Administración no puede adoptar ningún acto tendente al cobro de la deuda.

Por ello, el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma. Y ese pronunciamiento no alcanza realidad jurídica en tanto no adquiera trascendencia exterior o, en otras palabras, no resulta eficaz hasta que no se notifique [artículo 57.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], situación que en el caso enjuiciado no tuvo lugar hasta el 28 de julio de 2006, día en el que se trasladó a la sociedad recurrente la decisión de no admitir a trámite la solicitud de suspensión, sin garantía, que dedujo en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa. Sin embargo, ya antes, el 14 de julio (el mismo

día en que se adoptó esa decisión de inadmitir), la Administración acordó abrir la vía de apremio mediante la aprobación de la providencia que se encuentra en el origen de este recurso de casación. De acuerdo con lo dicho, no podía hacerlo, pues en tal fecha no se había producido con la pertinente eficacia el pronunciamiento que, por rechazar a limine la adopción de la medida cautelar, dejaba expedito el camino hacia la ejecución. No otra cosa deriva de lo establecido en el artículo 46.4, párrafo tercero, del Reglamento General de revisión en vía administrativa:

"la inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado"».

El Tribunal Supremo, ha confirmado el mismo criterio anterior en su Sentencia de fecha 19/07/2017 en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 2731/2016, quedando patente la idea del Alto Tribunal en el sentido de proscribir las actuaciones ejecutivas de la Administración mientras exista pendencia, tanto de un órgano revisor administrativo como judicial, en cuanto a una solicitud de suspensión presentada en periodo voluntario, por entenderlas contrarias, fundamentalmente, al principio constitucional de tutela judicial efectiva.

Quinto.

De acuerdo con la doctrina anteriormente señalada, en los supuestos de suspensión previstos en el artículo 46.2 del RRVA, la Administración debe esperar siempre a la decisión del Tribunal sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión, para posteriormente, en su caso, iniciar el procedimiento de apremio.

El supuesto planteado en el presente caso es asimilable a aquellos otros en los que la suspensión se solicita con ocasión de la interposición de un recurso contencioso-administrativo, en los que la decisión corresponde ahora al órgano jurisdiccional (cfr. artículo 233.8 LGT de 2003). Así lo viene estableciendo la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 19/06/2008 -rec. 265/2004-, 27/12/2010 -rec. 182/2007- y 04/06/2012 -rec. 343/2010-), señalándose en la primera de ellas que «una vez solicitada la suspensión, el procedimiento queda paralizado en tanto no se resuelva sobre ella. Y es que la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el artículo 24 de la Constitución y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso deja en suspenso la presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución. No se trata de una vez concedida la suspensión los efectos de ésta se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondencia solicitada, sino de que la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía. Es más, incluso denegada expresamente la suspensión en vía económico administrativa, la ejecución debe continuar suspendida si se recurre tal denegación en vía contenciosa, pues vulnera la tutela judicial efectiva que la Administración imponga de hecho su criterio sin haber dado ocasión al pronunciamiento previo de un órgano jurisdiccional propiamente dicho».

Por lo tanto, en estos casos, una vez solicitada la suspensión al órgano judicial, el procedimiento recaudatorio debe paralizarse; y así se ha señalado por este Tribunal Central, entre otras en nuestra Resolución de fecha 08/05/2014 (R.G.: 6397/2012).

Sexto:

Pues bien, en relación con las solicitudes de suspensión en vía económico administrativa con garantías distintas a las previstas en el artículo 233.2 de la LGT de 2003, el artículo 44 del RRVA establece que las mismas suspenden cautelarmente el procedimiento de recaudación, correspondiendo su resolución al Órgano de Recaudación que se determine en la norma de organización específica.

Asimismo, dispone el citado precepto que contra su denegación se puede interponer incidente de suspensión, siendo su resolución competencia del Tribunal que conozca de la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicita. Y si bien es cierto que nada establece el citado artículo respecto de la suspensión cautelar durante la tramitación del incidente, teniendo en cuenta, primero, que la suspensión se solicitó en vía económico-administrativa; segundo, que el artículo 44.4 del RRVA prevé expresamente que dicha solicitud *"suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación"*; y tercero, que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo señalando que *"la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva*

en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos", este Tribunal modificando el criterio mantenido hasta la fecha considera que la suspensión cautelar concedida con la solicitud de suspensión inicial del contribuyente, debe mantenerse hasta la resolución del incidente por el Tribunal Económico-Administrativo competente. No entenderlo así supondría, además de vulnerar el principio de tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución, poner en mejor lugar a quienes solicitan la suspensión sin aportación de garantía alguna (al amparo del artículo 46 del Reglamento), frente a quienes la solicitan aportando garantías (artículo 44 del Reglamento).

Por lo tanto, estando la deuda que nos ocupa en periodo voluntario de pago cuando se solicitó la suspensión, la presentación de esta solicitud suspendió cautelarmente el procedimiento de recaudación en virtud del artículo 44.1 del Reglamento, no pudiendo la AEAT emitir la providencia de apremio (de fecha 01/08/2014) con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal Regional que ponía fin a la solicitud de suspensión, pues la suspensión cautelar ha de mantenerse hasta la resolución del incidente (destacar que este se desestimó en resolución fallada el 27/11/2014, notificada el día 5/12/2014).

En consecuencia, hemos de estimar las alegaciones del reclamante y anular la providencia de apremio impugnada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada,

ACUERDA

ESTIMARLO y anular la providencia de apremio y la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.