

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071854

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2018

Vocalía 11.^a

R.G. 1801/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. En el presente caso nos encontramos ante dos actuaciones, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado tendente a evitar posibles perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de dicha ejecución y la adopción de medidas cautelares para asegurar la efectividad del cobro de las deudas tributarias liquidadas, que persiguen efectos dispares. De una parte, la suspensión de la ejecución del acto impugnado pretende garantizar la efectividad de la resolución que se dicte en su día por los Tribunales Económico-Administrativos -y cuando se acuerda en sede Contencioso-Administrativa, de las sentencias que en dicho Orden Jurisdiccional puedan dictarse- dado que si con la ejecución del acto pudiesen causarse perjuicios de imposible o difícil reparación la resolución -o sentencia- que recayese perdería su efectividad de ser favorable al contribuyente, al que ya se le habrían causado los perjuicios de imposible o difícil reparación que la suspensión de la ejecución del acto impugnado trata de evitar. De otra, la medida cautelar adoptada con la finalidad de garantizar el cobro de las deudas o sanciones tributarias se adopta ante la posibilidad de que, de no adoptarse, el cobro de las mismas se vería imposibilitado o gravemente dificultado. Lo anterior nos lleva a plantearnos cual debe prevalecer, lo que determinará la procedencia o no de la adopción de la medida cautelar cuestionada. Pues bien, la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo y, estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 81, 172, 212 y 233.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 25, 46 y 47.

En la Villa de Madrid en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico-administrativa que en única instancia penden ante este Tribunal Central, interpuesta por la entidad **X...**, **SA**, con **NIF ...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., ..., contra acuerdo de prórroga de medidas cautelares. La cuantía de esta reclamación es de 24.492.914,63 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 29 de julio de 2015 fue adoptada, por acuerdo del Delegado Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al amparo de lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, medida cautelar consistente en el embargo preventivo de bienes y derechos titularidad de **X...**, NIF: ..., por deudas pendientes con la Hacienda Pública, cuya cuantía asciende a 45.394.469,12 euros, de los que 20.901.554,49 euros se encuentran suspendidos mediante la constitución de aval, y por suspensión automática de sanciones, en virtud de lo previsto en el artículo 212 de la Ley General Tributaria.

El detalle de las deudas es el siguiente:

1.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre determinados medios de transporte. La reclamación nº 2436/14 ha sido desestimada en alzada por el Tribunal Económico Administrativo Central, el 19 de febrero de 2015. La cuota del acta por importe de 3.765.838,80 euros está garantizada con aval y recurrida en vía contencioso-

administrativa. La sanción por 1.892.112,13 € está suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

2.- Acta de disconformidad de **Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009** por importe de 20.401.975,85 € de cuota, con fecha límite de ingreso en voluntaria el 5 de enero de 2015, respecto de la que se ha admitido a trámite una solicitud de suspensión con dispensa de garantía por el Tribunal Económico Administrativo Central, el 24 de febrero de 2015. La sanción del acta por 12.365.872,52€ está suspendida por el artículo 212 de la Ley General Tributaria.

La reclamante en fecha 5 de enero de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 6899/14, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 24/02/2015, notificada el 05/03/2015. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 21/07/2016, notificada el día 09/09/2016.

3.- Acta de disconformidad de **Impuesto sobre Sociedades 2010** que asciende a 4.090.938,78 de cuota, con solicitud de suspensión cautelar con dispensa de garantía ante el Tribunal Económico Administrativo Central. La sanción del acta por importe de 2.247.027,00 euros está suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

La reclamante en fecha 3 de junio de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 4815/15, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 23/06/2016, notificada el 28/06/2016. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 29/09/2016, notificada el día 14/10/2016.

4.- Expediente sancionador de acta de disconformidad de Impuesto sobre determinados medios de transporte de 2015, que asciende a un importe de 630.704,04 euros, suspendido por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

Según consta en el acuerdo de adopción de medidas cautelares de 29 de julio de 2015, notificado al deudor el día 30 de julio, la medida cautelar consistía en el embargo preventivo de los bienes y derechos que se indican a continuación:

Retención cautelar del pago de las siguientes DEVOLUCIONES tributarias reconocidas a favor de X... S.A., con N.I.F. ..., para garantizar el cobro de 24.492.914,63 euros.

Segundo.

Con fecha 5 de febrero de 2016, el Delegado Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al amparo de lo dispuesto en el artículo 81.6 de la Ley General Tributaria, acordó:

*“Teniendo en cuenta los hechos y fundamentos anteriormente expuestos, estando próximo el vencimiento del plazo de seis meses de su validez y puesto que se mantienen las circunstancias que motivaron la adopción de la medida cautelar, la existencia de una elevada deuda tributaria que se encuentra suspendida por admisión a trámite de la solicitud de suspensión cautelar con dispensa de garantía adoptada por el Tribunal Económico Administrativo Central, **SE ACUERDA AMPLIAR** durante el plazo de seis meses los efectos de la referida medida cautelar, a fin de posibilitar la conversión de la medida provisional en definitiva, salvo que proceda su levantamiento de oficio si desapareciesen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a petición del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente”.*

Tercero.

Contra el acuerdo de ampliación de medidas cautelares, notificado el día 5 de febrero de 2016, la actora interpuso la presente reclamación el día 4 de marzo de 2016, alegando que entre la notificación del acuerdo de medidas cautelares 31/07/2015 y la notificación del acuerdo de ampliación 05/02/2016, ha transcurrido más de 6 meses. Al mismo tiempo que la adopción de medidas cautelares tenía por objeto el aseguramiento de unas deudas cuyas solicitudes de suspensión habían sido admitidas a trámite por este Tribunal Central. Medidas adoptadas al margen del procedimiento establecido.

Cuarto.

X... es absorbente de la sociedad T... S.L., NIF ... que tiene deudas por importe de 16.789.057,17 euros con el siguiente desglose:

Acta de disconformidad por Impuesto de Sociedades de los períodos 2008 y 2009, por 10.540.240,85 euros, con fecha límite de ingreso en voluntaria el 5 de enero de 2015, que se encuentra suspendida por admisión a trámite de la solicitud de suspensión cautelar con dispensa de garantía. La sanción del acta por 6.248.816,32 está suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

Z con NIF: ... es administradora única de **X...**, que tiene un importe pendiente de ingreso de 42.003.274,36 euros por los siguientes conceptos:

1.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre Sociedades 2008-2010 por importe de 3.916.283,38 euros de cuota, con fecha límite de ingreso en voluntaria el 6 de abril de 2015, que se encuentra paralizada por recurso. La sanción del acta por 1.923.470,15 euros se encuentra suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

2.- Acta de disconformidad de IVA 2008-2010 por importe de 368.063,65 euros de cuota con fecha límite de ingreso en voluntaria el 6 de abril de 2015 que se encuentra paralizado por recurso. La sanción del Acta es de 149.575,27 euros suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

3.- Derivación de responsabilidad por deudas de **G S.A.**, NIF: ..., en aplicación del artículo 42 de la Ley General Tributaria, acordada el 5 de marzo de 2015, con un alcance de responsabilidad de 34.900.424,31 euros. La sociedad **W...SA**, NIF: ..., absorbida por **Z SA**, NIF: ..., según escritura pública de fecha 9 de enero de 2015, inscrita en el Registro Mercantil el 2 de marzo, tiene pendiente de ingreso 977.927,90 euros, con el siguiente detalle:

1.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre Sociedades 2008-2011 por importe de 428.501,74 euros de cuota, con fecha límite de ingreso en voluntaria el 5 de enero de 2015, con solicitud de suspensión por art 46 ante el TEAC. La sanción del acta por 254.831,3 euros se encuentra suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

2.- Expediente sancionador acta IVA período 2009-12, por importe de 294.594,77 euros, suspendido por el artículo 212 de la Ley General Tributaria.

Ante el Juzgado de Instrucción número ... de Madrid se tramita a instancia de la Agencia Tributaria procedimiento, con nº de Diligencias Previas .../2009, contra **X...S.A.**, con N.I.F. ..., entre otras muchas personas físicas y jurídicas, por la presunta comisión de diversos delitos contra la Hacienda Pública en el IVA correspondiente a los ejercicios 2004-2006 por el concepto "Fraude de Tramas en el IVA del tipo Carrusel en la venta de material informático". Consecuencia de ello, se acordó la adopción de una medida cautelar, en dos fases sucesivas:

A) En Vía Administrativa, con fecha 3 de abril de 2014 la Delegada Especial de la AEAT en Madrid dictó un Acuerdo de Adopción de Medida Cautelar al amparo del art. 81, 8º LGT de retención del pago de cuatro Devoluciones tributarias (por IS/2012 y otras tres por IVA/Autoliquidación de 2013), que sumaban un importe conjunto de 884.202,28 €.

B) En Vía Judicial, mediante Auto de 11 de septiembre de 2014 del Juzgado de Instrucción nº ... de Madrid se decretó la confirmación de la mencionada Medida Cautelar previamente adoptada en Vía Administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente, por razón de la materia y cuantía, para conocer de la presente reclamación, que ha sido formulada con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil, conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de dicha Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RGRVA)

Segundo.

Las medidas cautelares adoptadas encuentran su apoyo legal en el artículo 81 de la LGT que señala en su apartado 1 que para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares

de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. A continuación, los siguientes apartados regulan de forma exhaustiva las garantías que deben cumplirse con tales medidas, las formas en que pueden consistir o la cesación de sus efectos.

Tercero.

El artículo 233.4 de la LGT, relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, establece en su punto 4 que:

“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”.

Cuarto.

Por su parte el artículo 46 del RGRVA, al regular la suspensión por el tribunal económico-administrativo señala que:

“1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

2. 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.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

3. Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se inadmitirá a trámite la solicitud de suspensión con las consecuencias previstas en el apartado siguiente.

4. Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

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 acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.”

Quinto.

En el presente caso nos encontramos ante dos actuaciones, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado tendente a evitar posibles perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de dicha ejecución y la adopción de medidas cautelares para asegurar la efectividad del cobro de las deudas tributarias liquidadas, que persiguen efectos dispares.

De una parte, la suspensión de la ejecución del acto impugnado pretende garantizar la efectividad de la resolución que se dicte en su día por los Tribunales Económico-Administrativos (y cuando se acuerda en sede Contencioso-Administrativa, de las sentencias que en dicho Orden Jurisdiccional puedan dictarse) dado que si con la ejecución del acto pudiesen causarse perjuicios de imposible o difícil reparación la resolución (o sentencia) que recayese perdería su efectividad de ser favorable al contribuyente, al que ya se le habrían causado los perjuicios de imposible o difícil reparación que la suspensión de la ejecución del acto impugnado trata de evitar.

De otra, la medida cautelar adoptada con la finalidad de garantizar el cobro de las deudas o sanciones tributarias se adopta ante la posibilidad de que, de no adoptarse, el cobro de las mismas se vería imposibilitado o gravemente dificultado.

Lo anterior nos lleva a plantearnos, ante los diversos intereses en juego, cual debe prevalecer, lo que determinará la procedencia o no de la adopción de la medida cautelar cuestionada en esta Reclamación.

Debemos comenzar señalando que es doctrina reiterada de este Tribunal y del Tribunal Supremo que en tanto el órgano competente no haya decidido sobre la solicitud de suspensión del acto impugnado, no puede desarrollarse válidamente actuación alguna en su ejecución. De modo que, aunque posteriormente se inadmitía o deniegue la suspensión del acto, las actuaciones de ejecución del acto administrativo impugnado que eventualmente se hubieran dictado para ejecutarlo, habrían de ser anuladas, tanto por imperativo del artículo 46.2 del RGRVA, que contempla la suspensión cautelar durante el periodo que media entre la solicitud de suspensión y su resolución en caso de que la solicitud de la suspensión se hubiese verificado en periodo voluntario, como por la uniforme jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida entre otras en Sentencias de 4 de junio de 2010, Recurso de Casación para Unificación de Doctrina 325/2005, y las en ella citadas sentencias del Alto Tribunal de 29 de abril de 2005 y 16 de marzo de 2006.

Señala concretamente el Tribunal Supremo que en la Sentencia de 4 de junio de 2010 que:

“La Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda sobre ella. Lo mismo cabe decir en los supuestos en los que la solicitud se produce en vía judicial. Existiendo una obligación de resolver por parte de la Administración, su inactividad nunca puede perjudicar a la reclamante que ejercita el derecho a solicitar la suspensión sin obtener una respuesta en Derecho por parte de la Administración. Esta consideración conecta directamente con el derecho constitucional a la tutela cautelar que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto penda la decisión de una petición de suspensión.

En el presente caso, al tiempo de dictar la providencia de apremio no se había producido siquiera la resolución de inadmisión de la suspensión solicitada. En consecuencia, la eficacia frente a la providencia de apremio de la inadmisión no se había podido desplegar, pues la eficacia de la resolución de inadmisión depende de la notificación en legal forma a la interesada. La fecha en que la interesada se dé por notificada es la que ha de tenerse en cuenta para la producción de efectos de la inadmisión de la solicitud de suspensión. En el caso de autos ni siquiera se había dictado la resolución de inadmisión cuando se dictaron las providencias de apremio.

Como hemos afirmado en las sentencias de 29 de abril de 2005 y 16 de marzo de 2006, la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haberse resuelto sobre la suspensión de la ejecución solicitada, conculca los arts. 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.”

Como señala la reclamante en su escrito de alegaciones, la Administración ha excluido del importe embargado cautelarmente el derivado de los expedientes sancionadores, justificándolo en que “las deudas derivadas de los mismos han quedado suspendidas de forma automática, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 212 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, sin aportación de garantía.” Es decir, entiende la Administración que la suspensión de las sanciones prevista en el artículo 212.3.a) de la Ley General Tributaria

impide la adopción de medidas cautelares respecto a las mismas, pero la suspensión prevista en el artículo 233.4 de la misma Ley y 46 del RGRVA no impide la adopción de las medidas cautelares.

La deuda se encuentra suspendida "*De forma cautelar, previa y no definitiva*", lo que no es correcto dado que la suspensión cautelar se predica del periodo que media entre la solicitud de suspensión y la admisión a trámite de la suspensión (el carácter de previo y no definitivo no está legalmente definido), mientras que una vez admitida a trámite el apartado 4 del artículo 46 señala que "*La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud*", por lo que no es una suspensión "cautelar", sino una suspensión plena que opera desde la fecha de la solicitud y hasta que se conceda o deniegue la solicitud de suspensión.

Pero como decíamos, tampoco tiene una trascendencia esencial el que la suspensión sea cautelar o no, porque los efectos de la suspensión, ya sea cautelar o no, vigente la misma, son coincidentes. El carácter de cautelar de la suspensión prevista para el periodo comprendido desde la solicitud hasta el acuerdo de admisión o inadmisión a trámite cuando se hubiese solicitado en periodo voluntario deriva de que si se produce la inadmisión a trámite, la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos, pero no que no impida a la Administración la ejecución del acto durante la vigencia de la suspensión cautelar. Por su parte, una vez admitida a trámite la suspensión, en caso de que finalmente se deniegue, deberá concederse el correspondiente plazo de ingreso de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.10 del RGRVA.

En definitiva, a juicio de este Tribunal, tienen los mismos efectos suspensivos de la ejecución del acto la "suspensión automática" en el caso de sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3.a) de la LGT y la admisión a trámite de la solicitud de suspensión al amparo de lo previsto en el artículo 46.4 de la LGT, si bien en este segundo caso su vigencia se limita hasta que se acuerde la concesión o denegación de la suspensión solicitada. Pero es más, iguales efectos tendría durante su vigencia la suspensión cautelar al amparo de lo previsto en el artículo 46.2 del RGRVA, esto es, desde la solicitud de suspensión y hasta el acuerdo que admita o inadmita la solicitud de suspensión, si bien en este último caso, de inadmitirse, la solicitud de suspensión se tendría por no presentada a todos los efectos.

Por lo anterior, en el presente caso, tanto la liquidaciones derivadas de los expedientes sancionadores como aquellas liquidaciones que han sido objeto de reclamación con solicitud de suspensión admitida a trámite son actos cuya ejecutoriedad se encuentra suspendida por lo que no pueden adoptarse ningún tipo de actos en ejecución de los mismos en la fecha en que se dictó el acuerdo de adopción de medidas cautelares.

En efecto, las deudas tributarias cuyo pago se pretende garantizar estaban suspendidas:

1.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre determinados medios de transporte. La reclamación nº 2436/14 ha sido desestimada en alzada por el Tribunal Económico Administrativo Central, el 19 de febrero de 2015. La cuota del acta por importe de 3.765.838,80 euros está garantizada con aval y recurrida en vía contencioso-administrativa. La sanción por 1.892.112,13 € está suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

2.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009 por importe de 20.401.975,85 € de cuota, con fecha límite de ingreso en voluntaria el 5 de enero de 2015, respecto de la que se ha admitido a trámite una solicitud de suspensión con dispensa de garantía por el Tribunal Económico Administrativo Central, el 24 de febrero de 2015. La sanción del acta por 12.365.872,52€ está suspendida por el artículo 212 de la Ley General Tributaria.

La reclamante en fecha 5 de enero de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 6899/14, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 24/02/2015, notificada el 05/03/2015. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 21/07/2016, notificada el día 09/09/2016.

3.- Acta de disconformidad de Impuesto sobre Sociedades 2010 que asciende a 4.090.938,78 de cuota, con solicitud de suspensión cautelar con dispensa de garantía ante el Tribunal Económico Administrativo Central. La sanción del acta por importe de 2.247.027,00 euros está suspendida por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

La reclamante en fecha 3 de junio de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 4815/15, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 23/06/2016, notificada el 28/06/2016. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 29/09/2016, notificada el día 14/10/2016.

4.- Expediente sancionador de acta de disconformidad de Impuesto sobre determinados medios de transporte de 2015, que asciende a un importe de 630.704,04 euros, suspendido por aplicación del artículo 212 de la Ley General Tributaria.

Es decir, el acuerdo de medidas cautelares fue adoptado el 29 de julio de 2015 y el acuerdo de ampliación el 28 de enero de 2016, mientras que:

1. La reclamante en fecha 5 de enero de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados (IS 2008 y 2009) con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 6899/14, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 24/02/2015, notificada el 05/03/2015. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 21/07/2016, notificada el día 09/09/2016.

2. La reclamante en fecha 3 de junio de 2015, presentó escrito solicitando la suspensión de los actos impugnados (IS 2010) con dispensa de garantías formulando, con motivo de la reclamación nº 4815/15, admitida a trámite en resolución de este Tribunal de fecha 23/06/2016, notificada el 28/06/2016. Solicitud de suspensión desestimada en resolución de fecha 29/09/2016, notificada el día 14/10/2016.

En definitiva con anterioridad al acuerdo de medidas cautelares de 29 de junio de 2015, las deudas a garantizar (IS 2008, 2009 y 2010) estaban suspendidas, dado que se habían presentado solicitudes de suspensión los días 5 de enero y 3 de junio de 2015, admitidas a trámite en resolución de este Tribunal de 24 de febrero de 2015 y en resolución de 23 de junio de 2016, respectivamente. Solicitudes desestimadas en fechas 21/07/2016 y 29/09/2016. Al mismo tiempo que las sanciones estaban suspendidas por vía del artículo 212 de la LGT y la deuda del Impuesto sobre determinados medios de transporte e impugnada en vía judicial.

Sexto.

Ante la clara interpretación que el Tribunal Supremo hace de la imposibilidad de realizar actuaciones tendentes a la ejecución del acto administrativo impugnado desde la solicitud de suspensión y hasta que se acuerde lo que proceda sobre la misma (no ya la admisión o inadmisión de la solicitud, sino la concesión o denegación de la suspensión solicitada), y los razonamientos contenidos en el fundamento de derecho anterior, la única vía que, a juicio de este Tribunal, legitimaría la actuación de la Administración en este caso es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo.

En este sentido, el que se pueda adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo previsto en el artículo 81 de la LGT podría llevar a la confusión de entender que si se pueden adoptar medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de una deuda que aún no ha sido liquidada (y que por ello no es vencida, líquida ni exigible ni es un acto que pueda ser objeto de ejecución), en mayor medida se podrían adoptar medidas cautelares respecto de un acto que, habiendo determinado una deuda, tiene su ejecutoriedad suspendida, es decir, que ya es líquida, si bien su exigibilidad está suspendida.

Sin embargo, la situación es claramente distinta. En el primer caso el acto de liquidación no ha sido dictado y la Ley permite a la Administración una medida cautelar limitada en el tiempo y sujeta a una serie de requisitos en tanto que se procede a finalizar el proceso de liquidación y vencimiento de la deuda.

En el segundo ya hay un acto liquidatorio que ha sido notificado al obligado tributario, con el que éste no está conforme y respecto del cual, para garantizar la efectividad de la revisión que del mismo se realice por los órganos competentes, primero económico-administrativos y después, en su caso, del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se ha concedido por la Ley la suspensión de la ejecución del mismo, primero de forma automática y cautelar (durante el periodo que media entre la solicitud de suspensión y la admisión o inadmisión a trámite de la solicitud, si se hubiera solicitado en periodo voluntario) y en segundo lugar ya no de forma automática y cautelar, sino tras la declaración de voluntad del órgano competente en el sentido de admitir a trámite la solicitud de suspensión (durante el periodo que media entre la admisión a trámite de la solicitud y la concesión o denegación de la suspensión).

La diferencia estriba en que en el primer momento la Administración ejercita una potestad fundamentada en la autotutela administrativa para la protección de los intereses generales y del crédito tributario. No hay aún un acto administrativo dictado y los únicos límites a los que se encuentra sometido el ejercicio de autotutela que supone el

acuerdo de adopción de medidas cautelares están marcados por el cumplimiento de los requisitos que la propia Ley establece para el ejercicio de dicha potestad.

Sin embargo, en el segundo caso ya hay un acto administrativo dictado y los límites al ejercicio de la autotutela no son solamente el cumplimiento de los requisitos que la Ley establece para el ejercicio de la potestad de dictar el acuerdo de adopción de medidas cautelares, sino aquellos que afecten al acto en sí, como son en el caso de que su ejecución se encuentre suspendida, la imposibilidad de que el acto despliegue ningún tipo de efectos ejecutorios cuando se ha producido la suspensión cautelar una vez solicitada la suspensión consecuencia de un proceso de revisión y hasta que se acuerde su admisión o inadmisión a trámite y la suspensión desde el momento en que se admite a trámite y hasta que se resuelve lo que proceda con relación a su concesión o denegación.

En definitiva, una vez dictado el acto y sometido este a un procedimiento de revisión, se incrementan los límites a la ejecutoriedad del mismo, ya que no solamente derivan del cumplimiento de los requisitos establecidos normativamente para el ejercicio de dichas actuaciones de ejecución, sino que además pueden verse constreñidos por la suspensión de la ejecución del acto que derive del propio procedimiento revisor del acto, ya que consecuencia del citado procedimiento de revisión cobra especial importancia, caso de existir suspensión de la ejecución del acto, la garantía de la protección de 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, en palabras del Tribunal Supremo.

Séptimo.

Si se atiende a la postura de la Administración, que considera que a pesar de existir una admisión de la solicitud de suspensión se pueden adoptar medidas cautelares, como ya hemos señalado, parece que la única forma de justificar esta posibilidad es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo. Ante esta postura cabría plantearse qué diferencia efectiva o real existe entre la adopción de un embargo ya en periodo ejecutivo respecto a deudas que hayan sido impugnadas (que es indudable que es un acto de ejecución) si tenemos en cuenta que en este último caso no puede procederse a la enajenación de los bienes hasta que no sea firme el acto de liquidación que sustenta la deuda de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT (*“La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.”*). Es decir, que los bienes embargados no pueden ser enajenados hasta que sea firme el acto de liquidación tributaria, esto es, no se puede proceder a la ejecución forzosa de los bienes mediante su enajenación si la liquidación no es firme, y en el caso de medidas cautelares tampoco se pueden ejecutar los bienes por la propia naturaleza cautelar de la medida. Por ello, la única diferencia final real entre ambos tipos de embargo es que la medida cautelar no permite la enajenación de los bienes embargados en tanto no se transforme en un embargo definitivo en el procedimiento de apremio y que tiene una vigencia limitada en el tiempo y los embargos en el procedimiento de apremio permiten la enajenación de los bienes embargado una vez firmes los acuerdos de liquidación y no tienen per se una duración limitada (si no tenemos en cuenta, por ejemplo, la limitada la vigencia temporal de las anotaciones preventivas de embargo).

Precisamente el argumento de la imposibilidad de enajenar los bienes embargados en tanto no sean firmes los actos de liquidación se viene a esgrimir por la Administración para justificar el cumplimiento del requisito de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación, a nuestro juicio de forma errónea, dado que un embargo derivado de una medida cautelar nunca podría ser el fundamento de la enajenación del bien, sino que es el embargo derivado del procedimiento de apremio -en el que se puede transformar un embargo derivado de una medida cautelar- el que puede servir de fundamento a la ejecución forzosa mediante la enajenación del bien embargado.

A todo lo anterior hay que añadir que una cosa es que una medida cautelar no determine directamente la ejecución del patrimonio del deudor y otra que no despliegue efectos en el patrimonio y la situación económica del deudor. Una medida cautelar de embargo de los créditos comerciales de un deudor a la Hacienda Pública puede determinar un descrédito comercial que provoque una fuerte pérdida de confianza por parte de los clientes del deudor que desemboque en una grave crisis en el ejercicio de la actividad económica; el embargo cautelar de las

devoluciones tributarias puede provocar graves tensiones de tesorería que determinen una crisis importante de liquidez en el contribuyente, lo que también puede ocurrir en el caso de embargo cautelares de cuentas corrientes en instituciones financieras; el embargo de bienes inmuebles puede provocar dificultades en la obtención de crédito por parte del deudor o de liquidez ante la mayor dificultad para la venta de los inmuebles, etc. Es decir, la medida cautelar sí que puede provocar efectos patrimoniales y económicos en el deudor aunque no suponga la ejecución de sus bienes. Precisamente este tipo de efectos son los que hay que valorar si producen perjuicios de imposible o difícil reparación y justifican que la ejecución del acto debe ser suspendida con dispensa total o parcial de garantías, máxime teniendo en cuenta que si una medida cautelar puede producir efectos, más efectos y más perjudiciales aún puede provocar la ejecución del acto.

En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.

Por lo tanto, a la vista de los preceptos y los razonamientos citados en los fundamentos de derecho anteriores y teniendo en cuenta que las solicitudes de suspensión con dispensa de garantías se realizaron por la actora en periodo voluntario y que este TEAC, como se ha señalado en los Antecedentes de Hecho, admitió a trámite las mismas, debe considerarse suspendida la ejecución del acto administrativo recurrido, en tanto este TEAC, de conformidad con el artículo 47 del RGRVA, no dicte una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión.

Por ello, la medida cautelar impugnada, en cuanto actuación recaudatoria dirigida a asegurar el cobro de la deuda en ejecución de un acto administrativo cuya ejecutoriedad se encuentra suspendida, debe considerarse contraria a Derecho y por ello este Tribunal debe proceder a su anulación.

Al anular por los motivos expuestos el acuerdo impugnado, no se hace necesario entrar a conocer de las demás alegaciones efectuadas por el contribuyente.

Por lo expuesto

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA

Estimarla, anulando el acuerdo recurrido.

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