

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086523

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6459/2019

#### SUMARIO:

**Reclamación económico-administrativa. Suspensión de actos de contenido económico. Momento en que tiene efectos la suspensión.** En el presente caso, la Sala de la Audiencia Nacional concedió la suspensión del ingreso del importe resultante de la liquidación impugnada, procediendo a la exigencia, de conformidad con el art. 133 de la Ley 29/1998 (LJCA), de la previa presentación de caución o garantía suficiente para responder de los perjuicios que de la falta de ingreso se derivan; pudiendo servir al efecto la caución constituida en su caso en vía económico-administrativa, siempre que se acredite de forma fehaciente su constitución, y que sus efectos se extiendan a la vía jurisdiccional.

Pues bien, al no haberse aportado la garantía en el plazo fijado por el órgano judicial, la medida cautelar no cobró eficacia y al no encontrarse suspendida la deuda, la Administración tenía la obligación de ejercer su acción recaudatoria, la medida cautelar adoptada no ha cobrado eficacia al amparo de lo dispuesto en el art. 133 de la Ley 29/1998 (LJCA). **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 233.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 133.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 29/10/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 02/08/2019 contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 6 de marzo de 2019, notificada al reclamante el 24 de julio de 2019; reclamación interpuesta frente al acuerdo de ejecución dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña de fecha 13 de enero de 2016 y dos acuerdos de liquidación de los intereses suspensivos que se habrían devengado hasta la fecha de notificación del acuerdo de ejecución.

##### Segundo.

El obligado tributario fue objeto de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades 2001 y a las retenciones de IRPF de 2001; procedimiento que terminó mediante la practica de dos liquidaciones (IS 2001 y retenciones IRPF 2001) tras la previa declaración administrativa de la existencia de un fraude de ley. Esas dos liquidaciones, así como el acuerdo de declaración de fraude de ley, fueron impugnadas por el aquí reclamante en vía económico-administrativa tanto en primera instancia ante el TEAR, como en recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Central (resolución de 17 de marzo de 2010, RG 4552/2009), reclamaciones ambas que fueron plenamente desestimadas tras concederse en esta vía la suspensión del pago de la deuda. Dicha resolución del TEAC fue confirmada en la vía contencioso-administrativa por la Audiencia Nacional (SAN de ... de ... de 2013, recurso .../2010) y por el Tribunal Supremo (STS de ... de ... de 2015, recurso .../2013).

##### Tercero.

Tras la recepción de la sentencia del Tribunal Supremo que había confirmado íntegramente las regularizaciones administrativas (recepción acaecida el 17 de noviembre de 2015), la Agencia Tributaria procedió a dictar un acuerdo de ejecución de fecha 13 de enero de 2016 en el que se acordaba "levantar la suspensión de la liquidación IS 2001" y, asimismo, "levantar la suspensión de la liquidación IRPF 2001", concediendo al obligado tributario los plazos de pago previstos en el artículo 62.2 LGT. Además también se dictaron dos liquidaciones de intereses suspensivos para exigir los intereses que, a resultas de la suspensión de la ejecución de ambas

liquidaciones, se habían devengado en el período comprendido entre el día siguiente al fin del plazo de pago en voluntaria de las liquidaciones y del acuerdo de ejecución.

#### Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo de ejecución y las dos liquidaciones de intereses suspensivos, el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa en primera instancia ante el TEAR de Cataluña aquí impugnada que, resolviendo acumuladamente esas tres reclamaciones, desestimó las pretensiones del reclamante que, en síntesis, versaban sobre la prescripción del derecho a liquidar de la Administración ya que como él no habría constituido la garantía en el plazo de 3 meses que le había conferido la Audiencia Nacional, habrían desaparecido los efectos suspensivos y, por ende, la Administración debió ejecutar transcurrido dicho plazo temporal - ausencia de ejecución que determinaría que el 13 de enero de 2016 (fecha en que se dicta el acuerdo de ejecución impugnado) ya habría prescrito el derecho a recaudar la deuda tributaria IS e IRPF 2001-.

#### Quinto.

Frente a la resolución acumulada desestimatoria del TEAR de Cataluña descrita en el antecedente de hecho anterior, interpone el reclamante recurso de alzada ante este TEAC manteniendo su defensa de la prescripción del derecho a recaudar.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de la resolución de primera instancia del TEAR de Cataluña aquí impugnada de 6 de marzo de 2019 y del acuerdo de ejecución y los dos acuerdos de liquidación de intereses suspensivos que motivaron la misma a la vista de las alegaciones planteadas y la documentación obrante en el expediente.

En particular, este TEAC tendrá que valorar las dos cuestiones litigiosas definidas por el reclamante en sus alegaciones (página 5-6): (1) establecer si la garantía fue prestada o no dentro del plazo de 3 meses que había fijado la Audiencia Nacional y, (2) determinar si, pese a ese presunto incumplimiento, estaba prescrito el derecho a recaudar de la Administración Tributaria al tiempo de dictarse el acuerdo de ejecución en enero de 2016.

#### TERCERO. Hitos fácticos y procedimentales.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho el obligado tributario disconforme con los acuerdos de liquidación IS e IRPF 2001 interpuso reclamación económico-administrativa en primera instancia ante el TEAR de Cataluña a principios de 2005. Además, solicitó a dicho Tribunal Regional la suspensión de la ejecutividad de ambas liquidaciones, suspensión que fue concedida el 7 de abril de 2009 aunque, como bien manifiesta el TEAR de Cataluña en la resolución aquí impugnada, se sucedieron posteriormente multitud de incidencias relacionadas con dicha suspensión:

*<<No existe discrepancia en que la obligada solicitó y obtuvo la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones del I. Sociedades 2001 y retenciones del capital mobiliario IRPF 6/2001 de este Tribunal en vía económico-administrativa, con multitud de incidencias: Resolución de este órgano de 7.4.2009, de concesión de suspensión mediante la constitución de garantía hipotecaria; solicitud de sustitución de garantía en fecha 23.6.2009 archivada mediante Resolución de este Tribunal de 21.10.2009; contra la resolución de archivo de la solicitud de cambio de garantía, la parte reclamante interpuso el recurso contencioso-administrativo nº .../2009 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictándose el Auto nº ... en fecha .....2010 que disponía "como medida cautelar ordenar al TEARC que tramite la solicitud de cambio de garantías a que se refiere el presente recurso contencioso-administrativo, y, previos los informes pertinentes del órgano de recaudación, resuelva sobre la misma, siempre que las reclamaciones sobre el fondo se*

encuentren en vía económico-administrativa"; Resolución de este Tribunal de 9.6.2010 admitiendo a trámite la solicitud ejecutando dicho Auto y Resolución de 8.9.2010 de archivo de la solicitud por pérdida de objeto por haber recaído fallo en cuanto al fondo del asunto en las reclamaciones nº 08/04901/2005 y acumuladas y en el ulterior recurso de alzada a que aludimos en el expositivo 2º>>.

Así, mientras dichas incidencias estaban pendientes de ser resueltas por el TSJ de Cataluña, el TEAR de Cataluña resolvió la reclamación económico-administrativa que había causado las mismas en fecha 14 de mayo de 2009, vía económico-administrativa que finalizó con la resolución desestimatoria de este TEAC (RG 4552/2009) del recurso de alzada en fecha 17 de marzo de 2010.

Debe precisarse que, pese a las distintas incidencias relacionadas por el TEAR de Cataluña, lo cierto es que la suspensión ya había sido concedida y, como tal, dicha suspensión se mantuvo también durante la tramitación del recurso de alzada ante este TEAC ex artículo 233.7 LGT (actual artículo 233.10 LGT):

*<<La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.*

*La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente>>.*

Tras dicha resolución desestimatoria, el obligado tributario impugnó la resolución de este TEAC ante la Audiencia Nacional, extremo que comunicó a la Administración Tributaria mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2010:

*<<Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, General Tributaria, esta parte pone en conocimiento de esa Administración que ha interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17 de marzo de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya de fecha 14 de mayo de 2009, por la que a su vez se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 08/4901/05, 08/4844/05 Y 08/4845/05 interpuestas contra los Acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, por el concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre el Capital Mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2001, por importe de 1.664.919,90 euros, Y por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, por importe de 3.072.448,54 euros>>*

Dicha comunicación del obligado tributario se hizo en aplicación de lo dispuesto en el entonces artículo 233.8 LGT:

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

*Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial>>*

Vemos, por tanto, como dicha solicitud cursada a la Audiencia Nacional y su comunicación a la Administración Tributaria estaban encaminadas a la consecución de un objetivo: mantener la suspensión que había obtenido el reclamante en vía económico-administrativa en la vía contenciosa; suspensión que, de hecho, se mantenía ex lege hasta que la Audiencia Nacional se pronunciara sobre la suspensión en vía contencioso-administrativa. Además, no debe pasar desapercibido que dicha suspensión era pretendida por el obligado tributario con la aportación de las mismas garantías que ya había aportado en la vía económico-administrativa, como él mismo reconoce en las alegaciones ante este TEAC presentadas:

*<<Esta parte interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, solicitando el otorgamiento de una medida cautelar de suspensión, y ofreciendo como garantía los mismos inmuebles que se habían ofrecido en la vía económico-administrativa>>.*

En respuesta a tal petición, la Audiencia Nacional- único órgano competente para decidir sobre la suspensión tras la interposición del recurso contencioso-administrativo - acordó en un Auto de fecha ... de ... de 2010 (y notificado al aquí reclamante el día 8 del citado mes y año) lo siguiente:

<<RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

*PRIMERO. - De conformidad con lo preceptuado en el art. 130.1, de la vigente Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998, la medida cautelar de suspensión "podrá acordarse cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran perder su finalidad legítima al recurso".*

*En el presente caso, el acto administrativo impugnado versa sobre IMPUESTOS ESTATALES: SOCIEDADES.*

*La Sala entiende que la "ejecución" de dicho acto hace perder la finalidad del recurso, en cuanto que la misma tiende a la declaración de nulidad de la liquidación impugnada.*

*SEGUNDO.- Sin embargo, al evitar la suspensión del acto el ingreso del importe resultante de la liquidación impugnada, del que la Administración Tributaria se ve privada, procede la exigencia, de conformidad con el Art. 133.1 de la citada ley, la previa presentación de caución o garantía suficiente para responder de los perjuicios que la falta de ingreso se derivan; y cuyo importe se fija, a dichos efectos en la cantidad de 4.737.368,44 Euros, pudiendo servir al efecto la caución constituida en su caso en vía económico- administrativa, siempre que se acredite de forma fehaciente su constitución, y que sus efectos se extiendan a la vía jurisdiccional. Asimismo, procédase a la legitimación de las firmas obrantes en dicho aval.*

## PARTE DISPOSITIVA

*La sala ACUERDA Suspender la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central descrita en los Hechos de este Auto, que se llevará a efecto cuando el recurrente preste garantía en la cantidad de 4.737.368,44 Euros, más los intereses de demora de esa cantidad lo que se hará constar, en el plazo de tres meses a contar desde la notificación del presente Auto, dejándose sin efecto el mismo en caso contrario.*

*Respecto a las garantías prestadas en vía administrativa, una vez se acredite por la parte recurrente su vigencia, extensión de efectos a ésta Jurisdicción, así como su, aceptación por el Estado de las hipotecas constituidas, se acordará.*

*Así lo acuerdan, mandan y firman los IlmoS./Ilmas. Sres./Sras. al margen citados; doy fe>>.*

Dicho Auto fue notificado a la parte reclamante el día 8 de septiembre de 2010 y, al prever dicho Auto un plazo de 3 meses para otorgar la garantía (que, por ende, expiraría el día 8 de diciembre de 2010), incumplió el plazo, entendiendo la reclamante que bastaba dicho Auto inicial de la Audiencia Nacional para que desapareciera el efecto suspensivo de la liquidación el día 8 de diciembre de 2010.

Tal desaparición del efecto suspensivo a raíz del incumplimiento del plazo de 3 meses determina, siempre a juicio del reclamante, que la Administración Tributaria debió proceder a ejecutar la deuda tributaria: habría podido ejecutar (recaudar) en el plazo de prescripción de 4 años iniciado a partir del 8 de diciembre de 2010 y, por ende, al retrasarse tal ejecución hasta el 13 de enero de 2016 (fecha del acuerdo de ejecución tras la recepción de la sentencia desestimatoria del Tribunal Supremo), en dicha fecha ya estaría prescrito tal derecho y, por ende, sería improcedente el mismo y los dos acuerdos de liquidación de intereses suspensivos.

Esa es, en definitiva, la controversia de la presente reclamación: dilucidar si se incumplió al condición y, en su caso, la incidencia que ello pudiera conllevar en el plazo de prescripción del derecho a recaudar la deuda tributaria.

## CUARTO. Argumentos de la resolución impugnada y del reclamante.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la resolución de primera instancia aquí impugnada centra su hilo argumental en que no existió una resolución judicial posterior al Auto de la Audiencia Nacional de ... de ... de 2010, anteriormente transcrito, que declarara el levantamiento de la suspensión, añadiendo:

*<<Lo que en cambio sí obra en el expediente, frente a lo alegado, es copia de una escritura pública de 18.1.2012 de constitución de hipotecas inmobiliarias por D. **Axy**, su esposa, **XZ SA** y otra entidad del grupo a favor de la AEAT en la que se manifiesta lo siguiente (el subrayado es nuestro):*

*<<Que Don **Axy** en fecha 14 de diciembre de 2010 otorgó escritura pública de hipoteca a favor de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA con número de protocolo ... a fin de garantizar las siguientes deudas:*

*1.- Acuerdo de liquidación practicado a **XZ S.A.** por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria por el concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001 por importe de 3.072.448,54 euros.*

*2.- Acuerdo de liquidación practicado a **XZ S.A.** por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta sobre el Capital Mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2001 por importe de 1.664.919,90 euros.*

Segundo.- Que en fecha 28 de noviembre de 2011, la Jefa de Unidad Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, dicta resolución solicitando la subsanación de la co-hipoteca con número de protocolo ... ..

Tercero.- Dados los aspectos que requieren la subsanación... SOLICITA del Registro de la Propiedad la cancelación y/o anulación de la misma por no aceptación en el plazo reglamentario, y dado que las hipotecas varían en cuanto a su objeto (fincas) por lo que no es una novación sino una subsanación que por motivo de claridad se describe ex novo, procediendo mediante la presente a una nueva co-hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de la Agencia Estatal Administrativa Tributaria.

Cuarto.- Que a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación de pago de las deudas tributarias anteriormente mencionadas el compareciente otorga la presente escritura de co-hipoteca sobre las fincas que más abajo se mencionan.

Quinto.- Que el periodo durante el que se produce el efecto suspensivo comprende el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias. Asimismo, en caso de interposición de recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones por las que se ponga fin a los procedimientos económicos-administrativos, de conformidad con el artículo 233.8 de la LGT, y siempre que, en el tiempo y forma se acredite ante el órgano de recaudación que ha sido solicitada la medida cautelar de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, la presente garantía mantendrá su vigencia hasta la fecha en la que el órgano jurisdiccional adopte la correspondiente resolución. En caso de que se acuerde dicha suspensión la presente garantía extenderá sus efectos durante toda la sustentación del recurso contencioso-administrativo y hasta que adquiera firmeza la correspondiente resolución judicial>>

El TEAR afirma, en síntesis:

<<En resumen por tanto, ni consta que concurra la alegada falta de cumplimiento de la formalización de garantía, ni en cualquier caso dicho incumplimiento afectaría a la suspensión judicial acordada a los efectos aquí analizados.>>

El TEAR fundamenta asimismo su decisión en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo; en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2016 (rec. 2559/2015), 20 de julio de 2016 (rec. 3358/2015) y 21 de diciembre de 2016 /rec. 299/2016). En ellas el Alto Tribunal establece el criterio de que no puede entenderse que se deja sin efectos la suspensión condicionada a la prestación de garantías si no existe un acto expreso por parte del Tribunal que establezca que dicha suspensión queda sin efectos.

Esta imposibilidad de que la Administración Tributaria ejecute mientras no exista un pronunciamiento expreso que deje sin efecto la suspensión la sienta el Tribunal Supremo, tanto si no se marcó plazo para la constitución de la garantía (sentencias de 20 de marzo de 2015, recurso de casación 2426/2013 y 3911/2013) como si se marcó (entre ellas, la de 20 de julio de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 3358/2015):

### **STS 20/03/2015 recurso 3911/2013:**

<<Es importante resaltar ahora que las citadas resoluciones judiciales no fijaron plazo alguno para prestar la garantía citada, de suerte que la efectividad de la suspensión cautelar dependía exclusivamente de la conducta del peticionario, obligado a la prestación de la caución fijada.

A ello debe añadirse que el contribuyente siguió defendiendo su derecho a la suspensión de la ejecución de la deuda sin necesidad de prestar garantía, pues impugnó en casación el auto de 13 de febrero de 2002, desestimatorio del recurso de súplica contra el auto anterior que había considerado procedente la suspensión con garantía de la deuda tributaria.

A juicio de la Sala, estas circunstancias no permiten acoger la tesis contenida en la demanda. Sin perjuicio de lo que veremos más adelante en relación con la eficacia al respecto de la sentencia de instancia, es lo cierto que la ejecutividad de la deuda tributaria derivada de la liquidación no solo estaba siendo controvertida por la propia actora en sede judicial, sino que fue ella misma la que no había cumplido la condición impuesta por el Tribunal para "llevar a efecto" la suspensión acordada.

De esta forma, ante la existencia de dos pronunciamientos judiciales acordando la suspensión de la liquidación, de la impugnación llevada a cabo por el propio contribuyente en defensa de la procedencia de esa misma suspensión sin necesidad de prestar garantía alguna y de la falta de aportación de caución por la única parte que podía hacerlo (sin plazo fijado al respecto), lo que resultaba procedente es que la Administración no ejecutase la deuda tributaria, máxime si se tiene en cuenta que no se produjo decisión judicial alguna levantando la suspensión acordada por no haberse cumplido la condición impuesta.

Dicho en otros términos, si la única decisión judicial al respecto era la suspensión de la ejecución de la deuda, si el contribuyente pretendía, además, que tal suspensión se produjera sin necesidad de aseguramiento alguno (y así lo siguió defendiendo al interponer el recurso de casación), si la Sala competente no había fijado plazo para aportar la garantía correspondiente y si, finalmente, la Administración no tenía conocimiento de que se hubiera alzado aquella medida cautelar condicionada (sencillamente, porque no se había dictado resolución alguna al

respecto), no parece defendible sostener que esa misma Administración debió ejecutar la liquidación porque la deuda "nunca estuvo suspendida", aunque solo sea porque frente a dicha eventual actuación ejecutiva cabría oponer, con razón, que se había interesado del Tribunal Supremo la revocación del auto de suspensión en cuanto a la necesidad de prestar caución que en el mismo se contenía>>

**STS de 20 de julio de 2016, recurso 3358/2015:**

*<<En efecto, sólo en las recientes sentencias de 20 de marzo de 2015, cas. 2426/2013 y 3911/2013, se rechazó la prescripción en dos supuestos, en los que existió suspensión con garantía, sin fijación de plazo para su prestación, en la que declaramos la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala, denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución.*

*Esta misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo, y se incumple la condición, ya que ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, **la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión.***

*En definitiva, la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final>>*

La cita de las sentencias del Tribunal Supremo la hace el TEAR en contestación a la alegación de la interesada, que invocaba una sentencia de la Audiencia Nacional que, como el propio TEAR pone de manifiesto, precisamente sirvió de contraste en la STS de 20 de julio de 2016 y cuyo criterio fue desacreditado, unificando doctrina nuestro Alto Tribunal en sentido opuesto al contenido en dicha SAN, mediante los siguientes razonamientos que reproduce en su resolución aquí impugnada:

*"Hay que reconocer, ante todo, que la cuestión en torno a la aparición o no del efecto interruptivo de la prescripción en el caso particular de cuando el órgano judicial suspende con garantía la ejecución de la sanción, concediendo plazo para la prestación de la caución y ésta no se constituye durante la tramitación del proceso y el Tribunal no adopta decisión alguna (levantando o manteniendo la suspensión) ante la falta de aportación de la garantía o la caución, no ha sido abordada con claridad por la doctrina de la Sala.*

*En efecto, sólo en las recientes sentencias de 20 de marzo de 2015, caso 2426/2013 y 3911/2013, se rechazó la prescripción en dos supuestos, en los que existió suspensión con garantía, sin fijación de plazo para su prestación, en la que declaramos la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala, denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución.*

*Esta misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo, y se incumple la condición, ya que ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión.*

*En definitiva, la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final".*

La reclamante contrarguye al TEAR, señalando que el TEAR manifiesta que no ha quedado acreditado que no se prestase garantía porque el 14 de diciembre de 2010 esa parte otorgó escritura pública de co-hipoteca a favor de la AEAT; pero que olvida el TEAR la fecha en que terminaba el plazo de tres meses concedido por la Audiencia Nacional. Además, el 28 de noviembre se requirió a la interesada por la Unidad Regional de Recaudación la subsanación de la co-hipoteca. Asimismo expone que en su caso sí que existe un pronunciamiento expreso de la Audiencia Nacional que dice que el incumplimiento del plazo para otorgar la garantía conlleva dejar sin efectos la suspensión inicialmente concedida. Lo infiere así de la expresión del Auto de la Audiencia Nacional (que hemos transcrito en el FD Tercero): «Suspender la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central descrita en los Hechos de este Auto, que se llevará a efecto cuando el recurrente preste garantía en la cantidad de 4.737.368,44 Euros, más los intereses de demora de esa cantidad lo que se hará constar, en el plazo de tres meses a contar desde la notificación del presente Auto, dejándose sin efecto el mismo en caso contrario.»

Considera la reclamante que no se trataba de una suspensión automática sino condicionada al cumplimiento de determinado requisito en determinado plazo y, en consecuencia que no llegó a constituir la garantía por lo que la suspensión acordada quedó sin efectos y la Administración tenía la obligación de ejercer su función recaudatoria.

#### **QUINTO. Posición de este TEAC**

Este TEAC es conocedor de las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente referidas. No obstante, en reciente **resolución de la Sala III, de 18 de enero de 2022 (RG 6174/2018)**, ha considerado que respecto a la cuestión que aquí se plantea la jurisprudencia del Tribunal Supremo puede resumirse según lo indicado en la **sentencia de 22/02/2017** (rec. de casación núm. 589/2016), que en parte reproduce, como inmediatamente reseñamos.

Dicha resolución expone y razona lo siguiente, en el fundamento de derecho Sexto (el subrayado es nuestro):

*<<SEXTO.- Pues bien, en el presente caso, tal y como se recoge en los Antecedentes de Hecho de la presente resolución, la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo presentado contra la resolución de este Tribunal de fecha 15 de septiembre de 2016, recaída en el recurso de alzada 3103/2013 mediante Auto de 1 de diciembre de 2016 concedió "la suspensión de la sanción de multa impuesta al recurrente por importe de 256.887,91 euros, concepto IVA, períodos 2004 y 2005, si bien condicionada a que por el mismo actor se aporte garantía en forma de aval bancario u otra admisible en Derecho por el referido importe, una vez que sea aceptada y debidamente constituida en el plazo de dos meses siguientes a la notificación de la firmeza de este Auto", contra el que se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante Auto de fecha 20 de abril de 2017, adquiriendo aquella resolución firmeza.*

*Respecto de la cuestión que aquí se plantea la jurisprudencia del Tribunal Supremo puede resumirse según lo indicado en la sentencia de 22/02/2017 (recurso de casación núm. 589/2016):*

*"(...) En los supuestos en que se otorga la suspensión cautelar de la ejecución de la deuda tributaria supeditada o condicionada su efectividad a la prestación de garantía, deben distinguirse dos supuestos. Uno es, cuando no se fija plazo alguno para dicha prestación, en el que la lógica procesal y la aplicación del principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva justifican y exigen, para que se compute la prescripción del derecho al cobro de la deuda tributaria, que exista un pronunciamiento de la propia Sala o Tribunal, denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, cerrando, de esta forma la pieza o procedimiento de la medida cautelar y abriendo la posibilidad de ejecución tras el paréntesis indicado con la solicitud de medida cautelar de la entidad obligada. Solo a partir de entonces, resulta admisible que la Administración ejercite su derecho al cobro de la deuda tributaria mediante su potestad de autotutela ejecutiva. (...)*

*El otro supuesto es cuando la resolución, para la prestación de la garantía a la que se condiciona la suspensión de la liquidación, establece un determinado plazo, en el que puede entenderse que transcurrido éste sin la debida constancia en el procedimiento de la efectiva observancia del requisito al que se supeditaba la medida cautelar, desaparece el obstáculo que existía para su ejecución resultando, así, título legítimo para el desarrollo del procedimiento de apremio. (...)"*

*Asimismo, respecto de la interpretación que debe darse al artículo 133.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA,) el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de marzo de 2009 (rec. 656/2006), establece:*

*"Por otra parte, hay que reconocer que el Auto de 17 de enero de 2000 no otorgó plazo a la recurrente para la prestación de la caución, produciéndose una situación anormal y confusa, pues la Administración esperó a la recepción de la sentencia recaída en diciembre de 2001 para requerir de pago a la parte, frente a lo que reaccionó aduciendo, primero, que se había interpuesto recurso de casación para unificación de doctrina y, luego, con el escrito ante la Sala ofreciendo la garantía hipotecaria que no mereció respuesta.*

*En esta situación, y aunque el art. 133.2 de la Ley Jurisdiccional subordina la efectividad de la medida cautelar a la prestación de la garantía, no cabe admitir que la Administración, por gozar a su favor del principio de ejecutividad, es libre de ejecutar el acto mientras dure la situación de dependencia, ya que ello podría frustrar la finalidad del recurso, por lo que la previsión legal debe interpretarse en el sentido de que hasta que no venza el plazo fijado judicialmente para la prestación de la garantía o el que resultara imprescindible para hacerla efectiva, la Administración no puede proceder a la ejecución.*

*En este caso, no existió plazo para la aportación de las garantías y el Tribunal tampoco resolvió la petición formulada el 14 de marzo de 2002, por lo que es patente que la Administración no podría proceder a la ejecución en estas circunstancias, dando lugar todo ello a la necesidad de estimar el motivo que recogía el art. 138. apart. 1, letra d) de la LGT, según la redacción dada por la Ley de 25 de julio de 1995, suspensión del débito apremiado.."*

*Por tanto, no constando en el expediente ni alegarse por el reclamante, la aportación de la garantía a la que se condicionó la suspensión en el plazo fijado por el órgano Judicial, requisito al que se supeditaba la suspensión*

*de la deuda no cabe sino concluir que la medida cautelar adoptada no ha cobrado eficacia al amparo de lo dispuesto en el artículo 133 de la LJCA, por lo que al no encontrarse suspendida la ejecutividad de la sanción, procede confirmar los acuerdos adoptados, y por tanto las providencias de apremio impugnadas.>>*

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, ha de concluirse que, al no haberse aportado la garantía en el plazo fijado por el órgano judicial, la medida cautelar no cobró eficacia y al no encontrarse suspendida la deuda, la Administración tenía la obligación de ejercer su acción recaudatoria, como alega la reclamante.

En consecuencia, se estima su pretensión de que, habiendo transcurrido más de 4 años desde que la Administración podía y debía ejecutar la resolución del TEAC (8 de diciembre de 2010) hasta que realizó la primera actuación tendente al cobro de la misma (13 de marzo de 2016), procede anular la resolución del TEAR recurrida y los acuerdos subyacentes impugnados.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas