

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090095

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de mayo de 2023

Sala 3.^a

R.G. 465/2021

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Suspensión de actos de contenido económico. Suspensión con dispensa total o parcial de garantías. Requisitos. Perjuicios de difícil o imposible reparación. Falta de acreditación de las circunstancias que causarían perjuicios a la contribuyente si se llevara a cabo la ejecución. Inadmisión de la solicitud. Alega la entidad que en el presente caso, no cabe diferenciar, a efectos de suspensión, entre sanción y deuda tributaria, dada la naturaleza sancionadora del acto de derivación de responsabilidad que se impugna, por ello solicita la suspensión automática, sin necesidad de aportar garantías, al amparo de lo dispuesto en el art. 212.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y de acuerdo con determinada jurisprudencia que cita y, subsidiariamente, conforme a lo establecido en el art. 233.4 de la Ley 58/2003 (LGT) por los perjuicios que la inmediata ejecución le causaría; sin embargo, de los preceptos mencionados resulta evidente que en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria, con fundamento en el art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), queda excluida la posibilidad de suspensión automática de las sanciones tributarias prevista en el art. 212.3 de dicha Ley.

Para que el Tribunal Central acceda a la suspensión solicitada es requisito necesario e indispensable que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado pudiera ocasionar «perjuicios de difícil o imposible reparación», o bien, que al dictar el acto, cuya ejecución se pretende suspender, se hubiera incurrido en «error aritmético, material o de hecho», adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo acrediten.

En consecuencia, dado que, en el presente caso, la entidad se limita a solicitar la suspensión «por los perjuicios que la inmediata ejecución le causaría a la reclamante», sin aportar elemento, dato, documento o prueba alguna dirigido a probar tales circunstancias, como exige el art. 40.2.c) RD 520/2005 (RGRVA), el Tribunal no puede sino que declarar la inadmisión de la solicitud de suspensión. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 174, 212 y 233.
RD 520/2005 (RGRVA), arts. 39, 40, 46 y 47.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver la solicitud de suspensión del siguiente acto.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 7 de septiembre de 2020, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- dictó Acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria -Referencia: R...16- a la entidad **XZ, S.L.**, en virtud del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por colaboración en la ocultación/transmisión de los bienes o derechos del deudor a la Hacienda Pública D. **Axy**. En igual fecha también dictó Acuerdo de liquidación en voluntaria A28...00. El alcance total de la responsabilidad asciende a 433.635,95 euros.

Segundo.

Contra el anterior acuerdo R...16, notificado el 17 de septiembre de 2020, la citada entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central el 15 de octubre siguiente en la que, tras diversas consideraciones, dice:

"SUPLICA al TEAC se conceda la suspensión automática del acto administrativo impugnado de derivación de responsabilidad tributaria de carácter solidario, tanto de las deudas derivadas de las sanciones, como de las derivadas de las liquidaciones que en el mismo se contienen, con dispensa de garantías, sin necesidad de aportar

garantía alguna al amparo de la jurisprudencia citada y conforme a lo dispuesto en el art. 212.3 de la LGT, pues no cabe diferenciar a efectos de suspensión en este acto de derivación de responsabilidad entre sanción y deuda tributaria dada la naturaleza sancionadora del acto de derivación de responsabilidad que se impugna. Todo ello porque la derivación de la cuota a la mercantil **XZ SL**, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el obligado tributario principal, por lo que en este caso hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida, por lo que no cabe diferenciar a efectos de suspensión entre sanción y cuota. Sentencia Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2013 y demás afirmaciones aquí reseñadas.

Subsidiariamente, le sea concedida la suspensión de la ejecución del acto impugnado al amparo de lo dispuesto en el art. 233.4 de la LGT por los perjuicios que la inmediata ejecución le causaría a la reclamante."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver la presente solicitud de suspensión, 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.

Segundo.

El artículo 233 de la LGT, sobre "Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa", en su redacción vigente "ratione temporis", establece:

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

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

(...)

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.

(...)"

En relación con dicho precepto, conviene aclarar que por el artículo 13.23 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, se añaden dos nuevos apartados 6 y 9 y se reenumeran del 6 al 13 como 7 a 15. En lo que aquí interesa el apartado 6 dispone:

6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

Por su parte, el artículo 212 del mismo cuerpo legal, sobre "Recursos contra sanciones" dispone en su apartado 3:

"La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley."

Y el artículo 174, de "Declaración de responsabilidad", regula en su apartado 5:

"5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Tercero.

El desarrollo reglamentario de tales preceptos se encuentra recogido en los artículos 39 a 47 del RGRVA. De dicho desarrollo reglamentario, caben destacar, en lo que aquí interesa, los siguientes:

- Artículo 46 "Suspensión por el tribunal económico-administrativo".

"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.

(...)

4. Subsanaos 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."

- Artículo 40 "Solicitud de suspensión" que establece las siguientes formalidades relativas a la solicitud:

"2. 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:

(...)

c) Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, deberá acreditarse dicha circunstancia. (...).

d) Cuando se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho, se deberá justificar la concurrencia de dicho error."

CUARTO.- Alega, en primer lugar, la entidad reclamante que en el presente caso, no cabe diferenciar, a efectos de suspensión, entre sanción y deuda tributaria, dada la naturaleza sancionadora del acto de derivación de responsabilidad que se impugna, por ello solicita la suspensión automática, sin necesidad de aportar garantías, al amparo de lo dispuesto en el art. 212.3 de la LGT y de acuerdo con determinada jurisprudencia que cita y, subsidiariamente, conforme a lo establecido en el artículo 233.4 de la LGT por los perjuicios que la inmediata ejecución le causaría; sin embargo, de los preceptos antes transcritos resulta evidente que en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria, con fundamento en el artículo 42.2 de la LGT, queda excluida la posibilidad de suspensión automática de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 de dicha ley. Así lo tiene declarado el Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia núm: 327/2022, de 15 de marzo de 2022, Recurso de casación núm: 3723/2020, en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se recoge lo siguiente:

<<QUINTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación.

Es corolario de todo cuanto se ha expuesto en los razonamientos jurídicos que a la pregunta formulada en estos términos en el auto de admisión hemos de dar la respuesta que le sigue:

"{...} Determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 LGT ha de aplicarse a las sanciones que constituyan el objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT {...}."

1) La suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 LGT no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT.

2) Ello es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.>>

Por otra parte, plantea que "la derivación de responsabilidad ex artículo 42.2.a), debería revestir carácter sancionador, cuestión sobre la que el Tribunal Supremo ha fijado en la recentísima Sentencia núm 538/2023 de fecha 28 de abril de 2023 (recurso de casación 546/2021), el criterio interpretativo que se planteaba, en lo que aquí importa, como cuestión de interés casacional, en el Auto de 16 de febrero de 2022:

«(...) 3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 25 de la Constitución y los artículos 42.2.a) y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.(...)».

pronunciándose en los siguientes términos:

«(...) SEXTO.- El juicio de la Sala.

El supuesto por el que se deriva responsabilidad al recurrente es el previsto en artículo 42.2.a) LGT que dispone: [...]

Hay que dejar sentado, como primer elemento de hecho, la naturaleza de las deudas por las que se efectúa la derivación. Se trata de las deudas que, a su vez se derivaron a doña xxx (administradora de la sociedad) por haber cesado la actividad de la sociedad, ... existiendo deudas pendientes de pago ... no se incluye en la derivación de responsabilidad ninguna deuda por sanciones, por lo que, sin perjuicio de que no cabe atribuir naturaleza sancionadora a la derivación de responsabilidad por el art. 42.2.a) LGT, por las razones que a continuación se expondrán, lo cierto es que en el caso que nos ocupa ni tan siquiera concurre el propio argumento basilar en que se apoya el escrito de interposición, la supuesta derivación de una sanción por infracción tributaria, lo que se pone de manifiesto en reiterados pasajes del escrito de interposición [...]

el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art, 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente puedan

estar incluida la derivada por la imposición de sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad. Esta afirmación, que se contiene con cierta asiduidad en pronunciamientos de nuestra Jurisprudencia sobre responsabilidad, se ha realizado en general respecto a los casos en que se aplicaban supuestos del art. 42.1 LGT, que son ontológicamente distintos del previsto en su apartado 2.a) que nos ocupa. [...]

SÉPTIMO.- *La doctrina jurisprudencial.*

En definitiva, hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2 a) LGT no tiene naturaleza sancionadora [...]

FALLO

1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico séptimo.

2.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don xxxx contra la sentencia núm, 567/2020, de 3 de noviembre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ... que desestimó el recurso núm. 29/2020, en materia de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias. [...]"

Quinto.

Sentado lo anterior, de acuerdo con la referida doctrina jurisprudencial y conforme a la normativa anteriormente expuesta para que este Tribunal Central acceda a la suspensión solicitada es requisito necesario e indispensable que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado pudiera ocasionar "*perjuicios de difícil o imposible reparación*", o bien, que al dictar el acto, cuya ejecución se pretende suspender, se hubiera incurrido en "*error aritmético, material o de hecho*", adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo acrediten.

En este sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de diciembre de 2017 [Rec. 496/2017], se pronunció en los siguientes términos:

CUARTO.- (...) 5. *De esta regulación se obtiene que el trámite de subsanación está previsto para reparar defectos en la solicitud o en la documentación que la acompaña, esto es, para remediar taras propias de los soportes que contienen la petición o los elementos de juicio enderezados a acreditar los daños que se alegan y su carácter de irreparables o de difícil reparación. Se trata de hacer frente a las carencias formales propias de tales piezas, que, en lo que a la documentación adjunta se refiere, impiden apreciar su poder de convicción o su capacidad para acreditar la concurrencia de los perjuicios de la expresada índole.*

6. El trámite de subsanación no tiene, sin embargo, por objeto suplir una falta de actividad probatoria que no se realizó en tiempo oportuno o de suplir por otros los documentos presentados, que no acreditan suficientemente, ni siquiera de forma indiciaria, que la ejecución es susceptible de causar al interesado daños de imposible o difícil reparación. En la ya citada sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/2009), esta Sala ha afirmado que la ausencia de tales perjuicios o de su acreditación no es «una simple cuestión formal subsanable». (...).

Criterio acogido por este Tribunal Central al sentar la siguiente Doctrina mediante Resoluciones de 18 de octubre de 2021 [RG 00/05836/2021/01, RG 00/5879/2021/01]:

"..., este Tribunal no puede sino que declarar la inadmisión de la solicitud de suspensión al amparo del artículo 233.6 de la LGT, conforme al cual el tribunal inadmitirá la solicitud de suspensión "cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho" ya que por parte de la entidad reclamante no se ha aportado elemento, dato, documento o prueba alguna dirigido a probar dichas circunstancias sin que este Tribunal deba suplir in modo alguno las eventuales deficiencias sustantivas de los escritos de solicitud, o la falta de material probatorio."

Sexto.

En consecuencia, dado que, en el presente caso, la entidad se limita a solicitar la suspensión "*por los perjuicios que la inmediata ejecución le causaría a la reclamante*", sin aportar elemento, dato, documento o prueba alguna dirigido a probar tales circunstancias, como exige el apartado c) del artículo 40.2 RGRVA antes citado, este Tribunal no puede sino que declarar la inadmisión de la solicitud de suspensión.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

NO ADMITIR A TRÁMITE la solicitud de suspensión.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.