

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1617/2022, DE 18 DE OCTUBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimientos tributarios. Suspensión de la ejecución del acto impugnado. Suspensión de las sanciones. Extensión de la suspensión a la vía contencioso-administrativa.

En contra de lo declarado por el TEAR, cuya resolución se recurre, recuerda el TEAC que la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, cuando estas han sido impugnadas, opera únicamente en la vía económico-administrativa. Para que dicha suspensión se extienda a la vía contencioso-administrativa es necesario que se cumplan dos requisitos: (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que 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. Respecto del segundo de los requisitos, el TS ha interpretado que cuando la Administración conoce o puede conocer a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, por ejemplo–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario. Esta interpretación ha sido secundada por el TEAC en varias resoluciones.

Sin embargo, en el presente caso, la suspensión de la ejecución de la sanción no había sido solicitada en vía judicial, por lo que el primer requisito se ve incumplido. Es decir, por la sola interposición del recurso en vía contencioso-administrativa no se produce la suspensión de la ejecución del acto, sino que es necesario solicitarla expresa y formalmente, aunque se mantiene la suspensión hasta que el tribunal se pronuncie sobre la misma.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO:

Sostiene el Director recurrente que la suspensión obtenida en vía administrativa y económico-administrativa —esté referida a liquidaciones o sanciones— solo opera en tales vías, con la única excepción de que en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que corresponda se solicite la suspensión y se dé cuenta de ello a la Administración tributaria. En el caso de que se cumplan estas condiciones, la suspensión de liquidaciones y sanciones surte efectos hasta tanto el tribunal de lo contencioso decida sobre la solicitud planteada. A partir de este momento, la suspensión que, en su caso, se conceda está sometida a las condiciones que establezca ese tribunal, rigiendo el artículo 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

TERCERO:

(...)

De la lectura del apartado 11 transcrito se infiere con claridad que, contrariamente a lo que afirma el TEAR, la suspensión automática de la ejecución de la sanción impugnada en vía económico-administrativa por virtud del artículo 233.1 de la LGT, a cuyo tenor *"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"*, no se mantiene en la vía contenciosa por el mero hecho de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es necesario (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que 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. La suspensión mantenida en vía contenciosa por cumplimiento de los requisitos citados continuará hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Al primero de los requisitos para que la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa se prolongue en la vía contenciosa, esto es, que se solicite en vía judicial la suspensión, nos referimos en nuestra resolución de 17 de marzo de 2022 (RG 238/2020), reiterando criterio de otra anterior de 9 de septiembre de 2009 (RG 6343/2008). En ella dijimos:

«TERCERO.- Examinado el expediente, es cuestión incontrovertida que la garantía prestada por el reclamante para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda en esta vía económico-administrativa extendía sus efectos a la vía contencioso-administrativa y que, dentro del plazo de interposición de recurso en dicha vía, el interesado comunicó a la Administración tributaria su intención de interponer recurso contencioso-administrativo, pero igualmente lo es que en el posterior escrito de interposición de dicho recurso, presentado en 5 de

noviembre de 2019, el interesado se limitó a dejarlo planteado sin solicitar ante la jurisdicción contencioso-administrativa la adopción de medida cautelar tendente a dejar en suspenso la ejecución de la resolución recurrida.

El artículo 233.9 de la Ley General Tributaria, en su redacción vigente a la fecha que aquí interesa (actualmente artículo 233.11) dispone:

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.

Dicho precepto, en su recta inteligencia, impone que dicha comunicación se practique una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo y que en dicho recurso se haya solicitado la suspensión del acto recurrido, que es cuestión distinta de lo que hizo el aquí reclamante, que en su escrito de 17 de septiembre de 2019 se limitó a comunicar su intención de interponerlo sin hacer referencia alguna a que tuviera intención de solicitar en su seno la adopción de medida cautelar de suspensión evidenciándose la ausencia de dicha intención a la vista del escrito, de 5 de noviembre siguiente, por el que se interpuso efectivamente el recurso.

Según tiene dicho este Tribunal Central en resolución dictada en 9 de septiembre de 2009 en reclamación n.º 6343/08, el mantenimiento de la suspensión acordada en la vía económico-administrativa está condicionada a que se solicite la suspensión en la posterior vía judicial, de manera que de no hacerse así nada impide, una vez transcurrido el plazo de dos meses establecido para la interposición del recurso contencioso-administrativo, dictar providencia de apremio para el cobro de la deuda en período ejecutivo, debiendo consecuentemente confirmarse la providencia de apremio aquí impugnada al no ser apreciable la concurrencia de motivo alguno de los expresados en el antes mencionado artículo 167.3 que deba determinar su anulación».

Respecto al requisito de comunicación a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que se ha interpuesto dicho recurso y se ha solicitado la suspensión en el mismo, ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 315/2018) en la que la cuestión con interés casacional para la formación de la jurisprudencia era la siguiente: "[...] Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable *ratione temporis* [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda,

con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo [...]».

La sentencia interpreta el precepto indicado en la cuestión de interés casacional y fija la doctrina siguiente:

«CUARTO.- Interpretación jurídica de la cuestión planteada en el auto de admisión.

La cuestión de interés casacional debe ser respondida de este modo:

- 1) El artículo 233.8 LGT –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.*
- 2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial.*
- 3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.*
- 4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido.*
- 5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla.*
- 6) En tales circunstancias, el período voluntario – artículo 62 LGT–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución.*

- 7) *La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) LGT) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello».*

El criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia indicada ha sido reiterado en otras posteriores: sentencia de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 6226/2018) y sentencia de 5 de enero de 2021 (rec. cas. 4480/2019).

Este Tribunal Central ha dictado resoluciones aplicando esta doctrina del Tribunal Supremo. Puede señalarse, en este sentido, la resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 926/2019). En ella se contempla un supuesto en el que frente a la resolución del TEAR notificada el 27 de junio de 2018 interpuso el interesado en plazo recurso contencioso-administrativo el 18 de septiembre de 2018 solicitando la suspensión de la ejecución, no constando, sin embargo, en el expediente la comunicación a la Administración a que se refiere el actual artículo 233.9 de la LGT. A falta de la citada comunicación la Administración consideró que no se había prolongado la suspensión a la vía contenciosa y dictó providencia de apremio el 24 de noviembre de 2018. El 14 de mayo de 2019 se dictó Auto por el que el órgano jurisdiccional acordó la suspensión de la deuda. Dice la resolución en su fundamento de derecho tercero (la negrita es añadida):

«Según la información obrante en el expediente, la notificación de la Resolución parcialmente estimatoria dictada por el TEAR de Madrid resolviendo la reclamación presentada contra la liquidación y que habilitó la interposición de recurso contencioso tuvo lugar con fecha 27 de junio de 2018. De esta forma, el plazo para la interposición del recurso contencioso fijado por el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se extendió hasta el día 27 de septiembre de 2018.

En fecha 18 de septiembre de 2018 se interpuso por la reclamante recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sin embargo, la comunicación a la Administración tributaria a la que se refiere el apartado 9 del artículo 233 de la LGT no consta en el expediente, sin perjuicio de que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, por Auto de 14 de mayo de 2019, es decir, 7 meses y medio más tarde, accediera a la suspensión solicitada.

En relación con la cuestión planteada este Tribunal Central debe realizar una aclaración, y es que a tenor de lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, anteriormente transcrito, parece claro que si el recurrente no comunica a la Administración en el plazo de 2 meses desde que se notificó la resolución dictada por el Tribunal económico – administrativo su intención de interponer recurso contencioso ante la jurisdicción Contencioso – Administrativa, la consecuencia directa es que no se extienden los efectos suspensivos del acto impugnado de la vía económico – administrativa a la vía contenciosa. Así las cosas, llevándose a cabo una interpretación literal del precepto, no resultaría controvertido que la liquidación objeto de impugnación en vía contenciosa hubiera entrado en fase ejecutiva de cobro, pues en el caso que nos ocupa la interesada no efectuó la

comunicación a la Administración, por lo que, a priori, resulta lógico que la Administración entendiese que dicha liquidación se encontraba en vía ejecutiva y por ende, en una primera aproximación, la providencia de apremio, al ser anterior a la fecha en que se dictó el Auto de fecha 14 de mayo de 2019, por el que el órgano jurisdiccional acordó la suspensión de la deuda.

No obstante, se ha de traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (n.º rec 315/2018), que reitera el criterio STS de 19/11/2020 (rec. cas. 6226/2018), que viene a señalar que el plazo de dos meses estipulado en el artículo 233.9 de la LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

Dicha sentencia señala:

«La CUESTIÓN que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable ratione temporis [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo».

RESPUESTA:

1) El artículo 233.8 LGT –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. 2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial. 3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio. 4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido. 5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el

conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla. 6) En tales circunstancias, el período voluntario – artículo 62 LGT–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución. 7) La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) LGT) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello».

Así las cosas, en tanto la suspensión adoptada en vía económico – administrativa extendió sus efectos a la vía contenciosa, la liquidación en todo caso se encontraba en período voluntario de pago y la ausencia de la comunicación prevista en el artículo 233.9 de la LGT no puede justificar el inicio de la vía ejecutiva y la providencia de apremio, toda vez que hubo solicitud de suspensión en vía contenciosa, que esta tuvo que ser conocida por la Administración y que finalmente fue concedida por Auto de 14 de mayo de 2019».

Sentado lo anterior, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada lo que cuestiona el Director recurrente, como ya dijimos, es la afirmación del TEAR de que la suspensión automática de la sanción obtenida en la vía económico-administrativa se mantiene en la vía contenciosa por el mero hecho de haberse interpuesto un recurso contencioso-administrativo en el plazo concedido al efecto. Así lo manifiesta, en efecto, cuando señala en su escrito de alegaciones que *"lo que el TEAR defiende y este Departamento combate es que las sanciones conservan la suspensión ex lege cuando son impugnadas en vía contenciosa».*

Pues bien, ya indicamos más arriba que el primer requisito para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso. La mera interposición de un recurso contencioso-administrativo no basta, pues, para mantener en la vía contenciosa la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa. Es necesario que se solicite la suspensión judicial. Así nos pronunciamos en la ya citada resolución de 17 de marzo de 2022 (RG 238/2020).