

La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria

Análisis de la [RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2240/2017](#)

Miguel Remacha Santander

*Inspector de Hacienda del Estado.
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Supremo con ocasión de sus Sentencias de 28 de abril de 2014 y, posteriormente, de 27 de febrero de 2018, viene a considerar que la Administración no puede iniciar la vía de apremio, ni aun notificar la resolución ya adoptada, hasta no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello. Este criterio choca con la interpretación tradicional del artículo 46.2 *in fine* del Reglamento general de revisión en vía administrativa, relativo a la suspensión solicitada en periodo ejecutivo. Si bien, tal criterio jurisprudencial ya ha sido adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en varias Resoluciones: una de 22 de octubre de 2019 (RG 2240/2017) y dos de 27 de febrero de 2020 (RG 3181/2017 y 5669/2017), teniendo, por ende, la consideración de doctrina.

1. Supuesto de hecho

Con fecha 1 de junio de 2016, se notificó a la reclamante el acuerdo de revocación del código de actividad y establecimiento (CAE). La revocación de dicho código y la baja en el Registro Territorial de Impuestos Especiales implican la pérdida del beneficio fiscal de operar en régimen suspensivo de impuestos especiales.

Con base en las irregularidades cometidas por el obligado tributario, en fecha 5 de septiembre de 2016, la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, y que fue notificada por medios telemáticos el 14 de septiembre de 2016, por lo que el periodo voluntario de pago vencía el 20 de octubre de 2016.

En los plazos legalmente establecidos, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa solicitándose la suspensión en periodo ejecutivo en fecha 25 de noviembre de 2016, que fue objeto de denegación por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en fecha 30 de enero de 2019.

Con fecha 11 de enero de 2017, se notificó providencia de apremio para el cobro de la liquidación anterior, que fue dictada el 27 de diciembre de 2016. Contra dicha providencia de apremio se interpuso reclamación económico-administrativa número 2240/2017.

La cuestión controvertida supone analizar si en la fecha en que se dictó o notificó la providencia de apremio en cuestión concurría el motivo de oposición al que hace alusión el artículo 167.3 b) de la Ley General Tributaria (LGT), esto es, «suspensión del procedimiento de recaudación».

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en el fundamento jurídico quinto de la resolución, dispuso:

Respecto de la cuestión que aquí se plantea el Tribunal Supremo en Sentencia 299/2018 de 27 de febrero de 2018, recurso de casación n.º 170/2016, ratifica la doctrina de la Sentencia de 28 de abril de 2014 (Rec. cas. 4900/2011) y fija el siguiente criterio:

«De otra parte, lo razonado nos conduce a la necesaria conclusión de que tal doctrina jurisprudencial debe ser ratificada y mantenida, extendiendo sus declaracio-

nes al ámbito del recurso de reposición, necesitado por tanto de notificación al interesado para que pueda quedar, en su caso, franqueada la posibilidad de iniciar el apremio. Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de esta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor».

Así las cosas, el TEAC impuso que, en el caso que se estaba tratando, teniendo en consideración que la providencia de apremio se dictó y notificó con anterioridad a la fecha en que se procediese a denegar la solicitud de la suspensión de la liquidación planteada por la interesada, debía acordarse la anulación de la misma.

3. Comentario crítico

Teniendo en consideración que la doctrina del TEAC antes expuesta no es sino una proyección del criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Supremo (TS) en diversas sentencias (SSTS de 28 de abril de 2014 [rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–] y de 27 de febrero de 2018 [rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–], Sala de lo Contencioso-Administrativo), procede analizar tales sentencias así como sus implicaciones en los actos recaudatorios dictados por la Administración tributaria.

3.1. Suspensión solicitada en periodo voluntario de pago (especial mención a la STS de 28 de abril de 2014)

La recaudación tributaria supone el ejercicio de determinadas funciones con base en la potestad de autotutela de la Administración, todas ellas conducentes al cobro de las deudas tributarias. Dicho cobro puede tener lugar bien en periodo voluntario, en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la LGT, abiertos con la notificación del acto en cuestión; o bien, en periodo ejecutivo, ya sea mediante el pago del obligado tributario por iniciativa propia, o bien, a través del procedimiento de apremio.

El artículo 161 de la LGT, en su apartado segundo, estipula que la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, de tal manera que la Administración deberá paralizar sus actuaciones conducentes al cobro de las deudas pendientes de pago por el obligado tributario.

El citado artículo 161 de la LGT no contempla el caso de que la solicitud de suspensión efectuada en periodo voluntario impida el inicio del periodo ejecutivo. No obstante, del artículo 165 de la LGT, apartado segundo, se infiere que el procedimiento de apremio (el cual tiene lugar en un momento posterior al inicio del periodo ejecutivo *per se*) quedará suspen-

dido cuando «[...] la deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o **suspen-
dida** o bien que ha prescrito el derecho a exigir el pago».

Por otro lado, el artículo 167 de la LGT tipifica como causa de oposición a la providencia de apremio la «solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación».

Asimismo, el artículo 170.3 de la LGT señala como motivo tasado de oposición a la diligencia de embargo «la suspensión del procedimiento de recaudación».

Así las cosas, de los preceptos anteriormente mencionados, cabe extraer la conclusión de que, si se obtiene la suspensión de un acto –con ocasión de su impugnación–, la Administración tiene vedadas sus prerrogativas de carácter ejecutivo en el ejercicio de su potestad de autotutela para el cobro de las deudas tributarias.

No obstante, del tenor literal de los artículos anteriores no se desprende que la suspensión deba solicitarse en periodo voluntario necesariamente para llegar a la consecuencia práctica de que la Administración no pueda actuar respecto de los bienes y derechos del obligado tributario. Sin embargo, el apartado segundo del artículo 46 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), parece claro en su redacción al disponer (la cursiva es nuestra):

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.

En definitiva, de lo anterior se desprende que, si la solicitud de suspensión tiene lugar en periodo voluntario en los casos previstos en dicho precepto, tal solicitud suspende el procedimiento de recaudación en tanto el tribunal competente para conocer de dicha solicitud se pronuncie acerca de su admisión a trámite o no. Por contra, si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la Administración puede seguir actuando en sede recaudatoria con la limitación de que si, a futuro, el tribunal admitiese a trámite la solicitud, devendrían nulas todas las actuaciones recaudatorias efectuadas por la Administración desde la fecha en que se solicitó la suspensión.

Parece que, en una primera aproximación a la materia, lo anterior es sencillo. Sin embargo, no es cuestión baladí, por lo que ha suscitado controversias, así como dudas interpretativas tal y como se ha puesto de manifiesto en la doctrina y en la jurisprudencia.

En este sentido, debemos citar la Sentencia del TS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–), que analiza un caso particular que a continuación se va a tratar, y que finalmente casa la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 11 de julio de 2011 (rec. núm. 523/2009 –NFJ077155–). El caso sobre el que se dirige en la sentencia de la AN es el que a continuación se explica.

Se solicitó la suspensión el 13 de junio de 2006, antes de que finalizase el periodo voluntario de pago, y dicha solicitud no iba acompañada de ninguna de las garantías señaladas en el artículo 224.2 de la LGT, condición *sine qua non* para que se produjera la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado. En fecha 28 de julio de 2006, se notificó resolución denegatoria de la suspensión, mientras que la providencia de apremio en cuestión se dictó el 14 de julio de 2006 pero fue objeto de notificación el 18 de septiembre de 2006, de manera que no surtió efectos hasta esa fecha la providencia de apremio dictada, siendo en todo caso posterior a la fecha de notificación de la resolución denegatoria de la suspensión.

La AN, apoyándose en el artículo 167 de la LGT, establece (la cursiva es nuestra):

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia *notificada* al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago...

Y, por otro lado, el artículo 62, también del mismo texto legal, dispone (la cursiva es nuestra):

5. Una vez iniciado el periodo ejecutivo y *notificada* la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos: [...]

«En consecuencia, hemos de concluir que en el momento en que se inicia formalmente el procedimiento de apremio (18/09/2006) y se requiere de pago en periodo ejecutivo a la recurrente, ya se había producido la notificación (28/07/2006) del acuerdo denegatorio de la suspensión solicitada».

Viene a concluir que, toda vez que los actos administrativos despliegan efectos desde el momento en que se notifican, y puesto que la denegación de la suspensión se comunica al interesado en un momento anterior al que se notifica la providencia de apremio, en ningún caso puede entenderse que se contravenga a lo señalado en el artículo 167.3 de la LGT ni el artículo 46.2 del RGRVA.

Sentado lo anterior, dicha sentencia fue objeto de recurso de casación número 4900/2011. El TS se pronunció en sentido contrario al que lo hizo el juez de lo Contencioso-Administrativo de la AN, al dictaminar en rotundo que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos u órganos jurisdiccionales. Es más, el juez del TS cercena toda posibilidad de que la Administración **dicte** providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa o bien jurisdiccional, respecto de la que se había solicitado la suspensión, pues en caso contrario se estaría atribuyendo a la Administración una potestad de la que en ese momento carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar así como al instituto jurídico de la suspensión, dando lugar a un acto administrativo viciado que determinaría su nulidad de pleno derecho.

Así las cosas, parece que el sentido lógico de dicho fallo es dar preferencia o prioridad a la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos que dimana en puridad del artículo 24 de nuestra Constitución española (CE), de tal forma que los jueces han de velar por el respeto de tal derecho fundamental, sin que en ningún caso pueda primar el hecho de que la notificación de la providencia de apremio tuvo lugar en un momento posterior al de la denegación de la suspensión así como la extralimitación de la Administración ejercitando determinadas facultades que en el caso de autos encontraba restringidas por estar la liquidación impugnada vinculada a una solicitud de suspensión en periodo voluntario.

Con todo lo anterior, se deben diferenciar tres situaciones:

- Que la providencia de apremio se dicte y se notifique con posterioridad a la comunicación por parte de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales de concesión o denegación de la suspensión, en cuyo caso la consecuencia es clara: la Administración actuó conforme a derecho sin contravenir lo señalado en el artículo 46.2 del RGRVA ni concurriría causa de oposición a la providencia de apremio.
- Que la providencia de apremio se adopte y se notifique con anterioridad a la comunicación de la concesión o denegación de la suspensión, en cuyo caso la providencia de apremio debería ser anulada por los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales.
- Que la providencia de apremio se dicte con anterioridad, pero notificada con posterioridad al momento en que se comunique la concesión o denegación de la suspensión, debiéndose proceder como en el caso anterior.

3.2. Suspensión solicitada en periodo ejecutivo (especial mención a la STS de 27 de febrero de 2018)

Como se dijo anteriormente, del artículo 167.3 de la LGT no se desprende, como motivo de oposición a las providencias de apremio, que se exija que exista solicitud de suspen-

sión en periodo voluntario en el momento en que tal acto se dicte para que el mismo deba ser objeto de anulación. Parece que el anterior precepto es ambiguo y deja abierta la posibilidad de que incluso la suspensión pudiera solicitarse en periodo ejecutivo y asimismo alcanzar la misma consecuencia práctica.

No obstante, el RGRVA en su artículo 46.2 *in fine* es claro en su contenido, pues dispone que, solicitada la suspensión en periodo ejecutivo, la Administración podrá seguir realizando sus actuaciones recaudatorias sin perjuicio de que, con posterioridad, los órganos económico-administrativos (e incluso jurisdiccionales) dictasen resolución admitiendo a trámite tal solicitud de suspensión. Por tanto, *a priori*, del tenor literal de dicho precepto reglamentario queda lo suficientemente claro que la Administración puede seguir actuando en el cobro de la deuda tributaria pendiente de pago. Si bien, en caso de que se conceda posteriormente la suspensión, como los efectos de la misma se retrotraen al momento de su solicitud, todo lo actuado devendría nulo de pleno derecho.

Sin perjuicio de la interpretación que a mi juicio ha de hacerse respecto del precepto anterior, con la finalidad de que no quede vacío de contenido, debemos traer a colación la Sentencia del TS de 27 de febrero de 2018 (rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–). En tal sentencia se viene a confirmar o mantener la jurisprudencia consolidada anteriormente, en el sentido señalado por la Sentencia del TS de 28 de abril de 2014 antes citada. Si bien, va más allá al introducir lo siguiente:

Las razones expuestas nos llevan a aseverar que la jurisprudencia de este Tribunal Supremo es aplicable al asunto que nos ocupa, sin que a ello se opongan las particularidades del recurso de reposición y, dentro de ellas, las referidas a la limitación de garantías que pueden ofrecerse para acceder a la suspensión de la liquidación (art. 224 LGT), pues en todo caso la providencia de apremio irrumpió en el devenir de un recurso potestativo antes de que su resolución hubiera sido notificada a su destinatario y puesta en conocimiento de los órganos encargados de su ejecución.

De otra parte, lo razonado nos conduce a la necesaria conclusión de que tal doctrina jurisprudencial debe ser ratificada y mantenida, extendiendo sus declaraciones al ámbito del recurso de reposición, necesitado por tanto de notificación al interesado para que pueda quedar, en su caso, franqueada la posibilidad de iniciar el apremio. **Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de esta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor.**

En aplicación de dicha doctrina, se deben diferenciar dos situaciones:

- Si la providencia de apremio se dictó con anterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en vía ejecutiva, esta se encontraba bien dictada sin perjuicio

de que se deba paralizar el procedimiento recaudatorio hasta que los órganos económico-administrativos (o jurisdiccionales) resuelvan tal solicitud. Todo ello acorde a la primacía de la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios y a no dejar vacía de contenido a la figura jurídica de la suspensión pese haberse solicitado en vía ejecutiva.

- Si la providencia de apremio se dictó con posterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en fase ejecutiva, la consecuencia inmediata es la anulación de dicha providencia de apremio.

Lo anterior comporta un cambio radical en la interpretación del artículo 46.2 *in fine* del RGRVA, pues supone que dicho precepto carezca de aplicación con la nueva doctrina del TS, pues ya que, como consecuencia de esta, no cabe apreciar diferencias prácticas si la solicitud se presenta en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Con anterioridad a la Sentencia de 27 de febrero de 2018, y en todo caso, con anterioridad a la de 28 de abril de 2014 que otorgan una prevalencia clara del derecho consagrado en el artículo 24 de la CE al hecho de que la suspensión se hubiera solicitado bien en periodo voluntario o bien en periodo ejecutivo, se debe señalar que la interpretación del citado artículo 46.2 *in fine* del RGRVA era la siguiente: tanto si la providencia de apremio se dictó con anterioridad o bien con posterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en vía ejecutiva, el procedimiento de apremio podía continuar su cauce normal respecto de los bienes y derechos del deudor sin perjuicio de que todas las actuaciones quedasen sin efecto por estar afectadas de un vicio de nulidad si finalmente la solicitud se admitiera a trámite.

Dicho cambio supondrá que los órganos económico-administrativos en aplicación de la jurisprudencia del TS deban anular infinidad de providencias de apremio que habían sido dictadas por la Administración tributaria con escrupuloso respeto del tenor literal del artículo 46.2 *in fine* del RGRVA. Asimismo, como consecuencia de tal doctrina se pueden desencadenar situaciones abusivas por las que los obligados tributarios soliciten reiteradamente la suspensión del procedimiento recaudatorio a sabiendas de que, aunque se inadmitiera a trámite tal solicitud con posterioridad por los órganos económico-administrativos por no haberse ni siquiera acreditado los perjuicios de difícil o imposible reparación o bien no haberse presentado las oportunas garantías, tal solicitud habría impedido que la Administración tributaria hubiera podido continuar con la ejecución de los bienes y derechos del deudor. Dicho en otros términos, no parece lógico afirmar que de un modo absoluto la doctrina sobre la tutela cautelar que emana del artículo 24 de la CE tienda a proteger a los obligados tributarios que incumplen de un modo manifiesto los requisitos que preceptúa el régimen jurídico de la suspensión.

En definitiva, la cuestión no es pacífica. Si bien, el criterio que debe primar es, pues, aquel señalado por el juez del TS, que va en la línea de efectuar una interpretación del modo más

favorable posible a la posibilidad del otorgamiento de la tutela cautelar tanto en sede administrativa, económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, en el sentido de que:

[...] la Administración no puede iniciar la vía de apremio ni aun notificar la resolución ya adoptada, hasta que no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello. (STS 27/02/2018).