



Roj: **STS 704/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:704**

Id Cendoj: **28079130022018100075**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2018**

Nº de Recurso: **170/2016**

Nº de Resolución: **299/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3429/2016,**
ATS 1294/2017,
STS 704/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 299/2018

Fecha de sentencia: 27/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 170/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 170/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 299/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado, presidente



D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 27 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **170/2016**, interpuesto por la procuradora doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de la entidad mercantil **BAHÍA DE ALICANTE, S.L.**, contra la sentencia de 29 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 88/2015, sobre providencia de apremio en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 29 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº 88/2015, cuya parte dispositiva declara, en sus dos primeros puntos:

"[...] 1 .- **Desestimamos el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por la representación procesal de «BAHIA DE ALICANTE, S. L.» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2014 [Sala Tercera, Vocalía Undécima. R. G. 2574/2012]. Y en consecuencia, confirmamos la mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y la providencia de apremio a que aquella se contrae, por encontrarse ajustadas a derecho.

2.- Con imposición, a la parte demandante, de las **costas procesales** causadas en esta instancia [...]"

2. Importa reseñar los hechos que deben tenerse en cuenta para resolver el presente recurso de casación y, con precisión, la secuencia cronológica de los actos administrativos dictados en los procedimientos de recaudación y revisión:

- El 27 de octubre de 2011, SOL EUROPA, S.A., de la que trae causa la recurrente, interpuso recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, solicitando en él la suspensión de la ejecución de la deuda exigida, con ofrecimiento de garantía hipotecaria.

- El 28 de noviembre de 2011, la Inspectoría Regional de la delegación en Alicante de la Agencia Tributaria desestimó el recurso de reposición. Tras la parte dispositiva, la propia resolución hace mención a la procedencia del archivo de la solicitud de suspensión, por no ser idónea la garantía ofrecida. Tal archivo no se adopta, pues, en una resolución previa y separada de la que desestima la reposición.

- El 1 de diciembre de 2011, la Dependencia Regional de Recaudación dictó la providencia de apremio impugnada en el litigio de instancia (al considerar que el plazo de pago en periodo voluntario finalizaba el 7 de noviembre de 2011 y no se vio alterado ni interrumpido, a su juicio, por el recurso de reposición, aun cuando en él se solicitase una medida cautelar pendiente entonces de la notificación de la decisión).

- Los días 15 y 16 de diciembre siguientes se produjeron sendos intentos fallidos de notificación de la providencia de apremio.

- El 19 de diciembre de 2011 se notificó al interesado la resolución desestimatoria del recurso de reposición y de archivo de la solicitud de suspensión. Como se ve, la notificación de la resolución que desestima el recurso de reposición y *archiva* la solicitud de suspensión es posterior a la adopción de la providencia de apremio.

- El 20 de diciembre de 2011 fue interpuesta, por SOL EUROPA, S.A., reclamación en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), contra la desestimación del recurso de reposición y, mediatamente, contra la liquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006.

- El día siguiente (21 de diciembre) se interesó ante el TEAC la suspensión de la deuda tributaria, con ofrecimiento de garantía hipotecaria.



- El 1 de febrero de 2012 se notificó la providencia de apremio.
- El 29 de octubre de 2012, el TEAC concedió la suspensión solicitada el 21 de diciembre anterior, con motivo de la interposición de la reclamación económico-administrativa, medida que la Administración reputa inútil por haberse producido una vez abierta la vía ejecutiva mediante la citada providencia de apremio.
- Frente a la providencia de apremio notificada el 1 de febrero de 2012, el interesado presentó nueva reclamación, desestimada por resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014, que dio lugar al proceso de instancia y a esta casación.

3. El proceso seguido en la instancia versó sobre la impugnación de la resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014, que desestimó la reclamación en única instancia por Sol Europa, S.A. (de la que es sucesora Bahía de Alicante, S.L.) contra la providencia de apremio dictada el 1 de diciembre de 2011 para la recaudación de la deuda tributaria fijada en la liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2006.

SEGUNDO .- La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, Bahía de Alicante, S.L., debidamente representada, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Séptima de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, dando lugar a la sentencia ahora impugnada, que desestimó el mencionado recurso. La sentencia razona sobre la desestimación en los siguientes términos (FJ 4º), sintéticamente expresados:

"[...] 1.- *Del expediente administrativo y de la documentación adjuntada al proceso contencioso-administrativo, se desprende:*

- *Que con fecha de **27 de octubre de 2011**, «BAHIA DE ALICANTE, S. L.», en su condición de sucesora de «SOL EUROPA, S.A.», interpuso **recurso de reposición** frente a diversos actos de gestión tributaria dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, entre ellos la liquidación A0360011026003332, practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 2006] y derivada de acta de disconformidad nº 71952432.*

*En el escrito de interposición solicitó la **suspensión** de la ejecución de la referida liquidación, ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca inmobiliaria a favor de la Hacienda Pública. Y el 03 de noviembre de 2011 presentó escrito ante el órgano de recaudación poniendo en conocimiento del mismo que había solicitado de la Dependencia Regional de Inspección la suspensión de la deuda tributaria, para evitar que se decretase la apertura de la vía de apremio, al finalizar el 05 de noviembre de 2011 el período voluntario de ingreso de la liquidación.*

*El **recurso de reposición** fue **desestimado** mediante resolución de la Inspectora Regional de **28 de noviembre de 2011**, notificada a la interesada el **19 de diciembre de 2011**, y en la que expresamente se rechazó la garantía, resolviendo que: "La garantía ofrecida (...) no está contemplada en el artículo 224.2 de la LGT, por lo que **esta solicitud no produce efectos suspensivos y se tiene por no presentada** ordenando su archivo (artículo 25.5 del RD 520/2005 y Tercero 1.3 Resolución 21/12/05)".*

- *Que con fecha de **01 de diciembre de 2011**, el Jefe de la Dependencia de Recaudación [Delegación Especial de Valencia-AEAT] dictó **providencia de apremio**, liquidando el recargo del período ejecutivo y requiriendo al obligado tributario el pago del importe resultante, constituido por la suma del principal pendiente en concepto de Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 2006] y del recargo ordinario de apremio, tras señalar que el **28 de septiembre de 2011** le había sido notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la indicada liquidación, y que el **07 de noviembre de 2011** había finalizado el plazo de pago en período voluntario sin que hubiera sido satisfecha cuya deuda. La providencia de apremio fue **notificada**, a través de la sede electrónica de la, al obligado tributario el **01 de febrero de 2012**, tras haberse intentado sin efecto ["Ausente reparto"] los días 15 y 16 de diciembre de 2011, dejando aviso de llegada en el buzón.*

- *Que con fecha de **20 de diciembre de 2011**, la ahora demandante presentó **reclamación económico-administrativa** frente a la mencionada resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 2006]. Y al siguiente día **21 de diciembre de 2011** presentó nuevo escrito en el que, después de hacer referencia a la reclamación interpuesta el día anterior y a la decisión adoptada en la resolución desestimatoria del recurso de reposición, sobre la suspensión instada al interponerlo, solicitó a la Dependencia Regional de Recaudación "la continuación de la **suspensión** de la liquidación del IS 2006 ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca a favor de la AEAT sobre los bienes que se indicarán...".*

*Respecto de la mencionada solicitud de suspensión de 21 de diciembre de 2011, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios [Delegación Central de Grandes Contribuyentes - AEAT] formuló con fecha de 20 de febrero de 2012 "Requerimiento de **subsunción** de la solicitud de suspensión por aportación de otras garantías (artículo 44 RGRVA)".*

Con fecha de 29 de octubre de 2012, la Inspectora Coordinadora de la mencionada Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios adoptó "Acuerdo de concesión de suspensión por aportación de otras garantías (artículo 44 RGRVA)", respecto de la deuda pendiente de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 2006].

- Que con fecha de **03 de febrero de 2012** presentó ante el órgano de recaudación nuevo escrito solicitando "la suspensión del pago de la deuda hasta que se resuelva la reclamación económico administrativa ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca a favor de la Hacienda Pública...".

- Que en la misma fecha, **03 de febrero de 2012**, la ahora demandante presentó **reclamación económico-administrativa** frente a la mencionada **providencia de apremio** de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades [Ejercicio 2006], alegando la suspensión de la liquidación apremiada. Y solicitando en el propio escrito de reclamación "la suspensión de la deuda tributaria con garantía hipotecaria...".

2.- Así pues, al interponer recurso de reposición contra la liquidación tributaria se solicitó la suspensión de la ejecutividad de la misma ofreciendo una garantía hipotecaria. Pero tales circunstancias carecen de relevancia desde la perspectiva de la ejecutividad de la liquidación impugnada en reposición. Porque la mera **interposición** del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado [art. 25.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo]. Y porque al resolver el recurso de reposición, como la garantía ofrecida no se encuentra contemplada en el art. 224.2 LGT, se procedió al archivo de la solicitud de suspensión efectuada al tiempo de su interposición, con expresa declaración de que "... **esta solicitud no produce efectos suspensivos y se tiene por no presentada** ordenando su archivo", en recta aplicación del art. 25.5 del mencionado Reglamento.

3.- Por otra parte, la **providencia de apremio** se dictó una vez resuelto el **recurso de reposición** interpuesto frente a la liquidación apremiada. Pues el recurso de reposición se interpuso el 27 de octubre de 2011 y se resolvió el 28 de noviembre de 2011, quedando expedita la vía de apremio, dado que el 28 de septiembre de 2011 se había notificado al obligado tributario la obligación de pagar la deuda liquidada y, en consecuencia, el 07 de noviembre de 2011 había finalizado el plazo de pago en período voluntario.

Y aunque la providencia de apremio dictada el 01 de diciembre de 2011 no le fue notificada al obligado tributario hasta el 01 de febrero de 2012, habiendo entablado aquel, entretanto, reclamación económico-administrativa frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición frente a la liquidación apremiada [20 de diciembre de 2011], y habiendo solicitado nuevamente la suspensión de la ejecutividad de dicha liquidación [21 de diciembre de 2011], sin embargo, tales circunstancias no afectan a la validez de la providencia de apremio previamente dictada. Pues la mera **interposición** de una reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa [art. 39.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005]. Y la posterior solicitud de suspensión, motivada por la previa interposición de reclamación económico-administrativa, se refería a la ejecutividad de la liquidación impugnada, y se produjo cuando -como se apunta en la contestación a la demanda- el recargo de apremio ya se había devengado y la providencia de apremio ya se había dictado, a expensas de su ulterior notificación al obligado tributario [art. 167.1 LGT], por lo que sin perjuicio de la repercusión que sobre el curso del procedimiento de apremio pudieran tener dicha solicitud y el devenir de la misma [la suspensión de la eficacia de la liquidación], aquella no puede considerarse determinante de la invalidez de la providencia de apremio, como pretende la demanda. [...]."

TERCERO .- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora Sra. Campillo García, en la representación de Bahía de Alicante, S.L., preparó recurso de casación en escrito de 16 de noviembre de 2016.

2. En dicho escrito identificó como normas infringidas en la sentencia los artículos 39.2 y 44 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [«RRVA»], en relación con los artículos 233 y 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»] y los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) [«CE»]. También considera infringida la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 (casación 7186/1998; ES:TS:2003:7571), 27 de diciembre de 2010 (casación 182/2007; ES:TS:2010:7729) y 28 de abril de 2014 (casación 4900/2011; ES:TS :2014:1737).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de noviembre de 2016 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 22 de febrero de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que justifican la admisión a trámite.



4. En dicho auto se explicitan tanto la cuestión sobre la que este Tribunal Supremo debe pronunciarse, dado su interés casacional objetivo, como los preceptos necesitados, en principio, de interpretación, lo que se reproduce literalmente:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico- administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin que antes haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión".

3º) *Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 167 , 224 y 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con los artículos 25 , 39 , 44 , 46 y concordantes del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo".*

CUARTO .-Interposición del recurso de casación.

1. La procuradora Sra. Campillo García, en la indicada representación, interpuso el recurso de casación el 11 de mayo de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Identifica en dicho escrito como normas que considera ha infringido la sentencia impugnada los arts. 39.2 y 44 del RRVA, en relación con los artículos 233 y 167 de la LGT y los artículos 9 , 24.1 y 106.1 de la Constitución Española . Tales preceptos deben interpretarse, a su juicio, en el sentido de impedir que pueda iniciarse un procedimiento ejecutivo mientras está pendiente de resolverse una solicitud de suspensión planteada en vía administrativa o económico-administrativa, toda vez que cuando se notificó la providencia de apremio el 1 de febrero de 2012 ya había sido solicitada la suspensión de la liquidación ante el TEAC -el 21 de diciembre de 2011-.

Razona la mercantil recurrente, en su escrito de formalización del recurso, en sustento de su tesis invalidatoria de la sentencia, en estos literales términos:

"[...] **PRIMERO.- IDENTIFICACIÓN DE LAS NORMAS Y LA JURISPRUDENCIA INFRINGIDAS** [...].

[...] El criterio que pretende imponer la Audiencia Nacional supone otorgar eficacia a un acto administrativo con efectos desfavorables para el administrado antes de su notificación, estando asimismo pendiente de resolver una solicitud de suspensión, vulnerando la tutela cautelar, con lo que se separa conscientemente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. El propio Tribunal Supremo, entre otras, en su *sentencia de 28 de abril de 2014 (casación 4900/2011)* fija que **la Administración no puede emitir una providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de ejecución sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión [...]**

[...] No se justifica en modo alguno el motivo por el cual debe dictarse una providencia de apremio antes incluso de que el contribuyente sea consciente de que existe esa posibilidad. La providencia de apremio se motiva en el impago, falta de suspensión o aplazamiento de la deuda en periodo voluntario, es decir, se precisa de un comportamiento consciente del obligado tributario consistente en no atender el vencimiento del periodo de exigibilidad de la deuda. Si el contribuyente, ha solicitado, la suspensión de la ejecución y no conoce la respuesta (por más que esta pudiera existir), no puede haber un comportamiento consciente de no atender el pago, por tanto, no puede dictarse providencia de apremio alguna. Considerar lo contrario podría llevar a situaciones tan absurdas cómo dictar una sanción tributaria por dejar de ingresar, antes de que el contribuyente conociera la existencia de una de una regularización tributaria de la que se deriva dicho comportamiento. Por buscar otro supuesto comparable a este criterio de la Audiencia Nacional, sería el supuesto de la regularización espontánea sin requerimiento previo, que da lugar a los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, de seguir el mismo criterio de la Audiencia Nacional, no le sería aplicable el citado artículo 27 a un contribuyente que regulariza su situación tributaria antes de que le notifiquen el inicio de actuaciones de comprobación si el acuerdo de inicio se ha dictado antes de presente la regularización voluntaria.

La eficacia a todos los efectos del acto administrativo consistente en la desestimación de una pretensión de suspensión a la vez que desestima el recurso, se hace depender del momento de su notificación al interesado. Esto sucede así a efectos del plazo de interposición de recursos o de interrupción de la prescripción, resulta contradictorio que mientras que un acto que no tiene virtualidad interruptiva de la prescripción de la acción de cobro hasta su notificación, sí tenga efectividad antes de su notificación a efectos de permitir el inicio del procedimiento de apremio.

Esta premura en el inicio del procedimiento de apremio, antes incluso de que el contribuyente conozca de la posibilidad de que se inicie, ni siquiera podría justificarse en la existencia de riesgo real para el crédito tributario,



pues no es su finalidad, para garantizar de forma urgente el pago del crédito tributario en caso de riesgo de impago, existe la posibilidad prevista en el artículo 81 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de adoptar medidas cautelares, medidas que sí responden a esa finalidad de urgencia y que se ha de justificar por la existencia de indicios racionales de riesgo en el cobro. La postura de la Audiencia Nacional, es totalmente contradictoria con el criterio jurisprudencial (tal y como se ha explicado en el escrito de preparación y señala la propia Sala en el Auto por el que se admite a trámite el presente recurso) sin que la Audiencia justifique motivo alguno para no aplicar dicha doctrina. Asimismo, el criterio de la Audiencia Nacional provocaría unas consecuencias muy graves, por un lado, existiría la posibilidad de que antes de tener constancia de la existencia del acto administrativo el contribuyente pudiera la propia Administración embargar todos los bienes y derechos del mismo provocando una total indefensión y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y, por otro lado, afectaría a un gran número de pronunciamientos en vía judicial sobre la misma cuestión o cuestiones análogas. Por lo tanto, otorgar **eficacia a los actos administrativos antes de su notificación**, es decir, antes de que los interesados conozcan (o incluso, como en el presente caso, puedan conocer) de su existencia, **supone un absoluto quebranto del Estado de Derecho, por cuanto atentan contra tres elementos esenciales; la tutela judicial efectiva, el derecho de defensa** (que en actuaciones perjudiciales para los intereses de las partes como el presente deben protegerse con especial celo) **y la seguridad jurídica**. Es por ello que esta Sala actúe contra semejante quebranto que abriría la posibilidad de que proliferaran actuaciones administrativas ejecutivas " *in audita parte*". La solicitud de suspensión supone que la misma se considere preventivamente otorgada, se entiende concedida desde que se solicita, aunque sea sin garantía, viene exigido por el art. 24 CE.

No se trata de que una vez concedida la suspensión a los efectos de éste se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondiente solicitud, sino que **la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión con o sin garantía**.

Destacamos la improcedente apertura de la vía de apremio, dando que se solicitó la suspensión con ofrecimiento de garantía suficiente (art. 44 RGR) sin que la misma fuera objeto de resolución expresa por parte del Órgano de Recaudación, con carácter previo a la emisión de dicha providencia de apremio.

Por ende, solicitada la suspensión de la ejecución de la liquidación, en periodo voluntario,

resulta totalmente improcedente la apertura de la vía de apremio, de conformidad con lo establecido en el artículo 167.3 LGT " *contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión en el procedimiento de recaudación*".

En ningún momento ha existido riesgo de impago sino todo lo contrario, el contribuyente dentro del periodo voluntario de pago, solicitó la suspensión con ofrecimiento de garantía (inmobiliaria alternativas ante la extraordinaria dificultad de obtener aval para una empresa del sector inmobiliario en dicho periodo). Prueba de la ausencia de riesgo alguno para el crédito tributario es que finalmente, la suspensión fue concedida, si bien ya en el marco del procedimiento de apremio, es decir, con la deuda incrementada por el recargo.

La doctrina sentada es gravemente dañosa para la generalidad por contravenir principios básicos como la seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, una doctrina gravemente dañosa a un contribuyente que ha solicitado la suspensión de la deuda sin que se le haya notificado resolución expresa al respecto, dictando por tanto la providencia de apremio antes incluso de notificarse tal resolución relativa a la suspensión.

Así, desde el momento en que se solicita la suspensión, actuando conforme a las normas de procedimiento legalmente previstas, **tenía que haberse mantenido cautelarmente la suspensión** de la ejecución hasta tanto resolviera dicha suspensión.

Por otra parte, y del análisis detallado de las sentencias del Tribunal Supremo, que ya poníamos de manifiesto en el escrito de preparación de casación, a juicio de esta Parte, se desprende inequívocamente que dicha doctrina es plenamente aplicable al caso, la suspensión cautelar es una medida **absolutamente garantista con los derechos constitucionales de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva** siendo avalada por numerosa jurisprudencia, entre otras, **Sentencia de 28 de abril de 2014 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, rec. 4900/2011**, declarando nula la providencia de apremio puesto que la administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. En esta sentencia el Tribunal Supremo, entre otras razones, rechaza la posibilidad de dejar sin efecto la solicitud de suspensión instada en vía económico-administrativa con garantías deducida después de la notificación de la inadmisión de la suspensión solicitada en el recurso de reposición y antes de que se notificara la providencia de apremio; siguiendo el criterio de la Audiencia Nacional se deja por tanto sin efecto dicha solicitud de suspensión, lo que contradice claramente la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En la sentencia respecto de la que instamos el presente recurso, las circunstancias son



idénticas, por lo que existe una clara quiebra del criterio de este Tribunal, lo que se ha puesto de manifiesto ante la misma Secc. 7ª de la Sala Tercera de la Audiencia Nacional, que persiste en un criterio que ha sido rechazado de forma reiterada por este tribunal al que ahora tengo el honor de dirigirme.

Así, desde el momento en que se solicita la suspensión de la ejecución de la deuda, en periodo voluntario de pago, el órgano de Recaudación, actuando conforme a las normas de procedimiento, legalmente previstas, tenía que haber mantenido cautelarmente la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada por mi defendida, hasta tanto resolviera sobre dicha suspensión.

La posibilidad de que la Administración dicte providencia de apremio respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto esa suspensión vulnera los artículos 9 , 24.1 y 106.1 de la Constitución , **contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad.**

En modo alguno puede iniciarse el procedimiento de apremio si hay pendiente una solicitud de suspensión, incluso en supuestos en los que posteriormente se inadmite la suspensión.

Asimismo, esta jurisprudencia fue invocada oportunamente en el escrito de preparación del recurso, y más concretamente **Sentencia del TS de 28 de Noviembre de 2003 (rec. 7186/1998) , de 27 de diciembre de 2010 (rec. 182/2007) y de 28 de abril de 2014 (rec. 4900/2011) , Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de la Comunidad Valenciana 991/2011 de 13 de septiembre de 2011 , TSJ de Madrid 20965/2009 de 26 de enero de 2009 y TSJ de Cataluña 392/2012 de 12 abril de 2012 , Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de febrero de 2008 4 de junio de 2012 .** En todas estas sentencias, la situación es idéntica en cuanto a que se trataba de supuestos de hecho en los que se iniciaba el procedimiento de apremio, estando pendiente de resolver una solicitud de suspensión, en todas, se sigue el mismo criterio y se anula la providencia de apremio, criterio totalmente opuesto al seguido por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada.

La resolución denegatoria de la suspensión no se había notificado aún, es más hasta el 19 de diciembre de 2011 no se notifica y la providencia de apremio se dictó en fecha 1 de diciembre de 2011, es decir antes de dicha notificación. Se inicia el procedimiento de apremio estando pendiente de resolver la suspensión instada en vía económico-administrativa ya que una vez recibida la denegación del recurso de reposición se insta el recurso 20 y 21 de diciembre, siempre antes de que se notificará el inicio del periodo ejecutivo que no se notificó hasta 2 de febrero de 2012.

En contravención con la doctrina uniforme de la Audiencia Nacional y del propio Tribunal Supremo ante supuestos sustancialmente idénticos, ha determinado la desestimación de las pretensiones de esta Parte, al otorgar validez a una providencia dictada antes la notificación de denegación de la suspensión vulnerando el principio general de eficacia de los actos administrativos. Todo ello supone una actuación absolutamente contraria a la Jurisprudencia invocada de contrario por esta Parte.

Debemos traer a colación, igualmente, las **Sentencias del Tribunal Constitucional 66/1984 de 6 de junio , 78/1996 de 20 de mayo y 92/2002 de 22 de abril ,** dado que la pendencia del proceso contencioso-administrativo resultan lesivas para el derecho a la tutela judicial efectiva por cuanto las resoluciones impugnadas entorpecieron en la tramitación de una suspensión cautelar pendiente de resolución, la ejecución inminente de un acto administrativo es relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 CE , ya que si tiene lugar antes del acceso a la tutela judicial efectiva puede suponer la pérdida irremediable del interés cuya protección se pretende.

En consecuencia, nos encontramos con una sentencia que valida un apremio por considerar que: a) un acto administrativo despliega efectos perniciosos antes de que se le notifique, b) no tiene relevancia una solicitud de suspensión instada en sede económico-administrativa tras rechazar la solicitud inicial, c) se contradice todo con la reiterada y uniforme jurisprudencia sobre la materia, d) la sentencia omite, en todo momento, la jurisprudencia y los principios constitucionales afectados.

Por tanto, la norma ha sido interpretada de forma totalmente contraria a la interpretación que de forma constante y uniforme ha realizado la jurisprudencia para idénticos supuestos de hecho a los de la resolución que se recurre, siendo ello lo que ha determinado la desestimación del recurso. Dicha interpretación no sólo es contradictoria con la de otros órganos jurisdiccionales, sino que, además, entendemos que es gravemente errónea por los motivos ya expuestos [...]."

QUINTO .- Escrito de oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación legal que ostenta, formuló su oposición al recurso de casación en escrito de 6 de junio de 2017, en el que considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, por lo



que solicita de este Tribunal Supremo que la confirme, con desestimación del recurso de casación, así como fije como doctrina correcta que es válida la providencia de apremio cuando es conforme a derecho el archivo de la solicitud de suspensión según lo dispuesto en el art. 25.5 RRVA, sin que tal validez esté supeditada a la notificación de la resolución de archivo.

Dice al respecto el Abogado del Estado en su escrito de oposición:

"[...] **2.2.2. Especialidades de la solicitud de suspensión formulada con motivo de un recurso de reposición.**

La suspensión del acto impugnado en recurso de reposición se regula en el art. 224 LGT que permite distinguir los siguientes supuestos:

a) Suspensión automática si junto a la solicitud de suspensión si se garantiza la deuda aportando alguna de las garantías previstas en el apartado 2 del art. 224 LGT (depósito de dinero o valores públicos; aval o certificado de seguro de caución; fianza personal y solidaria de contribuyente de reconocida solvencia).

b)... Suspensión automática sin necesidad de garantía cuando se trate de sanciones tributarias, y

c) Suspensión sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictar el acto se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

La solicitud de suspensión formulada por el recurrente en el presente supuesto no puede incardinarse en ninguno de los casos del art. 224 LGT . Ni se trata de sanciones tributarias, ni se alega por el obligado tributario error aritmético, material o de hecho.

Tampoco cumple los requisitos para una suspensión automática pues en su solicitud de suspensión no ofrece alguna de las garantías del art. 224.2 LGT sino una garantía (hipoteca sobre determinados inmuebles).

Los efectos de una solicitud de suspensión sin aportar alguna de las garantías del art. 224.2 LGT se regulan en el art. 25.5 del Reglamento General de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, cuyo contenido: " 5. *La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , **aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado** "*

La claridad de los términos en que aparecen redactados los preceptos - art. 224 LGT y 25 RGRVA- descarta la posibilidad de que el interesado que no aporta alguna de las garantías del art. 224.2 LGT pueda esperar de la Administración tributaria una resolución distinta del archivo.

La regulación contenida en el art. 25 RGRVA presenta caracteres propios cuando no se aportan las garantías del art. 224.2 LGT que permiten atribuir al archivo de la solicitud un carácter meramente declarativo.

En particular...procede destacar que el supuesto aquí examinado guarda cierta analogía con la inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión formulada ante un tribunal económico-administrativo, puesto que en ambos casos se afirma que la solicitud se tiene por no presentada a todos los efectos (cfr. art. 46.4 RGRVA).

No obstante, los artículos 25.5 y 46.4 RGRVA también presentan diferencias significativas en su regulación: solamente en el art. 25.5 RGRVA se afirma que la solicitud *no surtirá efectos suspensivos*" y que se *"procederá a su archivo"* . Por otra parte, el art. 46.4 RGRVA exige que la inadmisión a trámite se notifique al órgano de recaudación con expresión de la fecha de notificación al interesado, mientras que el art. 25.5 RGRVA simplemente requiere que el archivo se notifique al interesado.

Esas diferencias justifican que no pueda extenderse al presente caso y de manera automática la doctrina contenida en la STS 28 de abril de 2014 .

Por el contrario, la regulación de la suspensión con motivo de un recurso de reposición habilita a la Administración para dictar la providencia de apremio sin supeditarla a la notificación del archivo de la solicitud de suspensión, siempre, claro está, que haya transcurrido el periodo de pago en voluntaria, como es el caso.

Consideramos que es así por las siguientes razones:

La afirmación expresa contenida en el art. 25.5 RGRVA de que la solicitud "no surtirá efectos suspensivos" descarta cualquier expectativa de tutela cautelar.

- La doctrina sobre la tutela cautelar que emana del art. 24 de la Constitución como una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva *no puede proteger al administrado que incumple de modo manifiesto los requisitos objetivos establecidos en la norma que regula la medida cautelar de suspensión ; dicho de otro modo,*

cuando la solicitud no cumple los requisitos establecidos con claridad y rotundidad en la norma, no se justifica la protección que deriva de la tutela cautelar.

- Dichos requisitos vienen establecidos por el legislador para esta modalidad de suspensión sin que se aprecie que la norma restringe indebidamente el derecho a la tutela cautelar, pues el obligado tributario dispone de otras opciones si acude a la vía económico-administrativa.

- A diferencia de la suspensión en vía económico-administrativa, que ofrece otras posibilidades y puede requerir, en su caso, una decisión que valore las circunstancias concurrentes, el legislador ha limitado la suspensión con motivo del recurso de reposición a la aportación de garantías determinadas, requisito de marcado carácter objetivo, apreciable de modo inmediato sin necesidad de valoración.

Si se aporta alguna de las garantías del art. 224.2 LGT y el documento de constitución debe ser subsanado, se concede plazo de subsanación (art. 25.7 RGRVA); pero si no se aportan las garantías -a lo que debe asimilarse el ofrecimiento de garantías distintas de las establecidas-, el archivo es automático.

- En esas circunstancias la notificación del archivo de la solicitud constituye una mera declaración de que no se ha producido la suspensión en ningún momento: Nada más. Ni siquiera está previsto que pueda interponerse recurso contra ella ya que solamente son recurribles en vía económico-administrativa las resoluciones "denegatorias de la suspensión" (cfr. art. 25.11 RGRVA), no las resoluciones que declaran el archivo de la solicitud.

Por tanto, la providencia de apremio dictada el 1-12-2011 debe considerarse válida pues se dictó una vez transcurrido el periodo voluntario de pago y no estaba supeditada a la notificación del archivo de la solicitud de suspensión.

2.2.3. Validez de la providencia de apremio e iniciación del procedimiento de apremio.

En el apartado anterior hemos tratado de justificar la validez de la providencia de apremio dictada el 1-12-2011.

Cuestión distinta es que, no obstante ser válida la providencia de apremio, pueda entenderse iniciado el procedimiento de apremio en virtud de la notificación de dicha providencia efectuada el 1-2-2012 (tras dos intentos fallidos los días 15 y 16 de diciembre de 2011).

A estos efectos ya se ha acreditado que cuando se formula la solicitud de suspensión con motivo de la reclamación económico-administrativa la deuda tributaria se encontraba en periodo ejecutivo, resultando de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 44.1 RGRVA, en cuya virtud:

" 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 solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente".

De este precepto se desprende que pese a existir una solicitud de suspensión formulada ante el TEAC el 21-12-2011 podía notificarse válidamente la providencia de apremio, lo que tuvo lugar el 1-2-2012. Ahora bien, como el 29-10-2012 se dictó acuerdo concediendo la suspensión, habría que aceptar que queda sin efecto la notificación de la providencia de apremio.

Es decir, no se habría iniciado el procedimiento de apremio por quedar sin efecto la notificación de la providencia de apremio, que no surte eficacia a esos efectos, sin que ello signifique, como pretende el recurrente, que dicha providencia de apremio está afectada por vicio de nulidad.

2.2.4. Conclusión

La providencia de apremio dictada el 1-12-2011 es válida, como sostiene la sentencia de instancia, aunque no pueda iniciarse el procedimiento de apremio en virtud de la notificación de dicha providencia efectuada el 2-1-2012, ya que se produjo con posterioridad a la solicitud de suspensión presentada el 21-12-2012 con motivo de la reclamación económico-administrativa y acordada el 29-10-2012 [...]"

SEXTO .- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad conferida en el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, y en providencia de 24 de noviembre de 2017 se fijó al efecto el 13 de febrero de 2018, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Objeto del presente recurso de casación.



El objeto de esta sentencia de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional en su Sección Séptima, impugnada en casación por la entidad BAHÍA DE ALICANTE, S.L. es o no conforme con el ordenamiento jurídico, lo que nos lleva a afrontar la tarea interpretativa propuesta en el auto de admisión, proyectada sobre los artículos 167 , 224 y 233 de la LGT , en relación con los artículos 25 , 39 , 44 , 46 y concordantes del RRVA, a fin de verificar si la sentencia de instancia es contradictoria con la doctrina sostenida, ante hechos y pretensiones sustancialmente iguales, por este Tribunal Supremo (art. 88.2.a) LJCA).

La respuesta a tal interrogante ha de ser, necesariamente, la de que la sentencia recurrida yerra en la aplicación de tales normas, siendo el fundamento evidente de tal equivocación la inobservancia, cuando menos inconsciente, de nuestra jurisprudencia plasmada en la sentencia de 28 de abril de 2014, recaída en el recurso de casación nº 4900/2011 , así como en las numerosas que en ella se citan. Cabe destacar que la sentencia de referencia, invocada como precedente en la demanda, declaró nula la providencia de apremio allí enjuiciada, toda vez que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Tal sentencia remite a otros valiosos antecedentes que, al menos formalmente, arrancan desde 2000, pues se mencionan las sentencias de 6 de marzo de 2000 (casación 3986/95 , FF.JJ. 3º a 6º); 7 de marzo de 2005 (Pleno, casación 715/99 , FJ 5º); 14 de abril de 2005 (casación 1829/00, FF.JJ. 3º y 4º); 29 de abril de 2005 (casación 4534/00 , FJ 4º); 16 de marzo de 2006 (casación 7705/00 , FJ 4º); 29 de abril de 2008 (casación 6800/02 , FJ 3º); 15 de junio de 2009 (casación 3474/03 . FJ 4º); y 27 de diciembre de 2010 (casación 182/07, FJ 3º), entre otras].

SEGUNDO .- Algunas consideraciones preliminares de orden procesal.

Los términos literales del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción , a cuyo tenor "*el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*", no nos deben llevar a la conclusión precipitada de que únicamente en los casos en que no hubiera jurisprudencia establecida acerca de la interpretación de uno o varios preceptos -cuando concurriera la necesidad, pues, de su *formación* en sentido estricto-, sería viable o tendría sentido el recurso de casación, pues no es desdeñable afirmar que el designio de este recurso es también, junto al anterior, el de fortalecer o mantener la doctrina ya establecida, o extenderla a supuestos semejantes pero no estrictamente comprendidos, en principio, en su ámbito objetivo.

En este asunto, resulta paradigmático que la Sala sentenciadora ha soslayado, para la resolución del pleito, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que le fue invocada formalmente por la parte recurrente como sustento de su pretensión anulatoria, y que con toda claridad y evidencia era aplicable al caso. Las razones por las que el Tribunal de instancia se haya apartado de tal jurisprudencia, no hechas explícitas desde luego en la sentencia que examinamos, ahora carecen de transcendencia, pues la habrían podido tener en la fase de admisión, de no concurrir, en todo caso, aquéllas otras razones que el auto de admisión menciona como fundamento para admitir el recurso, contenidas en los puntos 3 a 7 del fundamento segundo:

"... **3.** La cuestión que plantea este recurso de casación es si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico-administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración emitir una providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de ejecución sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión.

4. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha resuelto que no es posible. La ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 (casación 4900/2011), con cita de otras anteriores, teniendo a la vista los artículos 167 LGT y 40 y 46 RRVA, y a la luz de los artículos 9 , 24.1 y 106.1 CE , afirma que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial» (FJ 2º, párrafo 1º). Más en particular, indicó que no se puede emitir la providencia de apremio «antes de notificarse la decisión de inadmisión a trámite de la suspensión», pues con ello «se está ejercitando una potestad de la que en ese momento se carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar y dando lugar a un acto administrativo aquejado de un vicio que determina su nulidad» (FJ 2º, párrafo 4º).

5. Este criterio jurisprudencial ha sido aplicado por distintos tribunales superiores de justicia y la Audiencia Nacional, entre otras, en las sentencias relacionadas en el punto 4.2 del primer antecedente de esta resolución. Han resuelto pues, en sentido contrario a la sentencia recurrida, que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto penda la decisión sobre la suspensión, ya lo sea en la vía administrativa, ya en la judicial. Todos conectan directamente su decisión con la idea de la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto



administrativo en tanto esté aún por decidir la solicitud de suspensión, o por notificar la resolución que se haya adoptado al respecto.

6. Todo lo anterior evidencia que la sentencia recurrida fija, ante la misma cuestión, una interpretación de los preceptos que sustentan su fallo (artículo 39 RRVA, en relación con el artículo 167 LGT), contradictoria con la establecida por esta Sala, otros tribunales superiores de justicia y la propia Audiencia Nacional, por lo que resulta indudable la presencia de interés casacional objetivo en el sentido expresado por el artículo 88.2.a) LJCA .

7. Son numerosas las sentencias que se vienen pronunciando ante situaciones de hechos iguales a la aquí recurrida (las invocadas por la compañía recurrente son sólo una muestra). Ello es un claro indicio de que la Administración tributaria, avalada por los órganos de revisión económico-administrativos, viene emitiendo providencias de apremio sin que el órgano competente haya adoptado y notificado una resolución de rechazo liminar o desestimatoria de la petición de suspensión de la deuda tributaria. Resulta, por tanto, indiscutible que la cuestión abordada en la sentencia impugnada y suscitada ante este Tribunal Supremo a través de este recurso de casación afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.1.c) LJCA].

8. Se hace, pues, conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que disipe cualquier duda, fijando un criterio inequívoco sobre la cuestión, que se aplique a esas potenciales situaciones y resuelva las contradicciones doctrinales existentes entre la sentencia recurrida y otros órganos jurisdiccionales. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española)...".

Ante tal panorama, los abundantes precedentes de esta Sala son suficientes, en el modo que vamos a exponer, para resolver el presente recurso de casación, por lo que no es impertinente aclarar que, en este asunto, la finalidad del recurso no es tanto la formación *ex novo* de jurisprudencia sobre una materia carente de ella, cuanto la tutela y salvaguarda de la ya establecida cuando es desatendida por los tribunales *a quo* o por la Administración actuante, pues de tal modo se propicia la función unificadora del ordenamiento jurídico que posee la jurisprudencia, en aras de la seguridad jurídica. No sería lógico que centráramos nuestra exclusiva atención en la creación de jurisprudencia *nueva* allí donde no la hay y nos desentendiéramos de la fundamental labor de protección y tutela de la ya existente frente a resoluciones que no se avengan a ella o se muestren contradictorias con sus determinaciones.

TERCERO .- Sobre la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios mencionados en el auto de admisión.

Tal interpretación la ha llevado a cabo, en lo sustancial, la sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2014, recaída en el recurso de casación nº 4900/2011 , de cuya doctrina cabe extraer la fundamental conclusión, desdeñada por la vía del silencio por la Sala juzgadora, de que no es jurídicamente válida la apertura del procedimiento de apremio cuando aún está pendiente de decisión, o de notificación de una decisión ya tomada, la solicitud de suspensión referida a la deuda apremiada. La irreprochable fundamentación de la mencionada sentencia es la siguiente:

"[...] SEGUNDO .- Nuestra jurisprudencia [pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2000 (casación 3986/95 , FF.JJ. 3º a 6º); 7 de marzo de 2005 (Pleno, casación 715/99 , FJ 5º); 14 de abril de 2005 (casación 1829/00, FF.JJ. 3º y 4º); 29 de abril de 2005 (casación 4534/00 , FJ 4º); 16 de marzo de 2006 (casación 7705/00 , FJ 4º); 29 de abril de 2008 (casación 6800/02 , FJ 3º); 15 de junio de 2009 (casación 3474/03 . FJ 4º); y 27 de diciembre de 2010 (casación 182/07, FJ 3º), entre otras] sostiene que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial. La posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en la vía económico-administrativa (y con mayor motivo si lo ha sido en la jurisdiccional), y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión conculca los artículos 9 , 24.1 y 106.1 de la Constitución , contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad. Tal vez por ello, el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria de 2003 contempla, en la letra b), como uno de los motivos tasados 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».

Aun cuando esa jurisprudencia se pronunció interpretando el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 381/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), lo cierto es que el vigente Reglamento General en materia de revisión administrativa, aprobado en 2005, la recoge en el artículo 46.2 , invocado en este recurso como infringido, cuando dispone que «[s]i 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». Por lo tanto, si la sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario hasta que no se pronuncie el órgano de revisión, resulta evidente que entretanto la Administración no puede adoptar ningún acto tendente al cobro de la deuda.

Por ello, el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma. Y ese pronunciamiento no alcanza realidad jurídica en tanto no adquiera trascendencia exterior o, en otras palabras, no resulta eficaz hasta que no se notifique [artículo 57.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], situación que en el caso enjuiciado no tuvo lugar hasta el 28 de julio de 2006, día en el que se trasladó a la sociedad recurrente la decisión de no admitir a trámite la solicitud de suspensión, sin garantía, que dedujo en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa. Sin embargo, ya antes, el 14 de julio (el mismo día en que se adoptó esa decisión de inadmitir), la Administración acordó abrir la vía de apremio mediante la aprobación de la providencia que se encuentra en el origen de este recurso de casación. De acuerdo con lo dicho, no podía hacerlo, pues en tal fecha no se había producido con la pertinente eficacia el pronunciamiento que, por rechazar a limine la adopción de la medida cautelar, dejaba expedito el camino hacia la ejecución. No otra cosa deriva de lo establecido en el artículo 46.4, párrafo tercero, del Reglamento General de revisión en vía administrativa: «[l]a inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado».

Ciertamente, según ya hemos indicado y como razona la Audiencia Nacional, a la luz de los artículos 167.1 y 62.5 de la Ley General Tributaria de 2003 la vía de apremio no se entiende abierta hasta que no se notifique al obligado tributario la providencia que la inicia, acontecimiento que en el caso enjuiciado tuvo lugar el 18 de septiembre de 2006, esto es, con posterioridad a la decisión de rechazar a limine la solicitud de suspensión; ahora bien, esta circunstancia, que impide entender puesta en marcha la referida vía hasta que no se dé traslado al obligado de la providencia que abre el apremio, no autoriza a entender que la manifestación de voluntad en que consiste la aprobación de la providencia no se haya producido hasta dicho momento. Téngase en cuenta que adoptando la providencia en cuestión antes de notificarse la decisión de inadmisión a trámite de la suspensión interesada se está ejercitando una potestad de la que en ese momento se carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar y dando lugar a un acto administrativo aquejado de un vicio que determina su nulidad, conforme a lo dispuesto en los artículos 62.1, letras a) y e), de la Ley 30/1992 y 217.1, letras a) y e), de la Ley General Tributaria de 2003. De ahí que el citado artículo 46.4, párrafo tercero, del Reglamento General de revisión en vía administrativa prevea la obligación de comunicar al órgano de recaudación competente la resolución de inadmisión a trámite de la suspensión, con indicación de la fecha de notificación al interesado.

Además, a juicio de esta Sala, la tesis promocionada en la sentencia impugnada provocó un efecto que los propios jueces de la instancia habrían rechazado si hubieran reparado en su producción: dando por buena una providencia de apremio adoptada antes de ser notificada la decisión de no admitir a trámite la solicitud de suspensión por el hecho de que el traslado de aquélla tuvo lugar con posterioridad a la mencionada notificación, quedó afectada la eficacia de la solicitud de suspensión que, ya con garantías, presentó F... el 6 de agosto, pues en ese momento, en la tesis de la Audiencia Nacional, ya existía un apremio válidamente abierto (el 14 de julio de 2006), si bien todavía ineficaz, pues aún no había sido comunicado al obligado tributario (lo que tuvo lugar el 18 de septiembre de 2006). En otras palabras, si el curso de los acontecimientos hubiera sido el debido, esto es, rechazo liminar de la medida cautelar, notificación del mismo y apertura de la vía de apremio, la nueva petición de suspensión con garantías, deducida después de esa notificación y antes de esta apertura, hubiera impedido, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, aprobar la providencia de apremio en tanto no se resolviera sobre esta nueva petición. Al no hacerlo así y dar por bueno el acontecer seguido, esa segunda pretensión cautelar quedó sin efecto (y sin respuesta alguna), iniciándose la vía de apremio. Tal desenlace contradice claramente nuestra jurisprudencia [...]" .

La argumentación de la mencionada sentencia -que versó sobre otra providencia de apremio que la misma Sección 7ª de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional había respaldado también indebidamente- es íntegramente trasladable a la resolución de este recurso de casación, dada la identidad sustancial de los hechos y pretensiones en uno y otro caso.



Así, la secuencia temporal de los actos administrativos dictados y sus consiguientes impugnaciones, de que antes se dejó constancia, permite observar con claridad que la providencia de apremio fue dictada por el órgano de recaudación el 1 de diciembre de 2011, antes por tanto de que se conociera el resultado del recurso de reposición interpuesto por la mercantil de la que la ahora recurrente es sucesora, pues aun decidido éste el 28 de noviembre de 2011, no se notificó hasta el 19 de diciembre siguiente. Al margen de la incógnita en que queda la fuente de conocimiento, para el órgano de recaudación, del contenido de la mencionada resolución, lo cierto es que el dictado de la providencia de apremio se inspira en el error jurídico, persistentemente mantenido desde su adopción hasta la sentencia, de que la interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado, afirmación que, siendo cierta (art. 25.1 RRVA), no posee el valor absoluto que se le atribuye.

Hay un segundo e incomprensible desfase temporal entre la solicitud ante el TEAC de la medida cautelar, formulada el 21 de diciembre de 2011, y la notificación de la providencia de apremio, el 1 de febrero posterior, trámite que se practica, ya, a sabiendas de que pende de resolución una solicitud de medida cautelar que haría inviable el apremio de la deuda hasta su decisión y notificación.

La tesis de la sentencia recurrida, al margen de que afronta el enjuiciamiento del asunto prescindiendo en su tarea de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cuyo conocimiento y aplicación le habrían llevado sin duda a la decisión opuesta a la adoptada, se funda en estas razones: a) que la interposición del recurso de reposición no suspendía la ejecución de la deuda, por lo que el periodo voluntario seguía corriendo hasta agotarse; b) que la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición era irrelevante, pues se produjo en un momento en que ya se habría consumado ese plazo y, por tanto, cuando era procedente la providencia de apremio; c) finalmente, porque las garantías ofrecidas para suspender la deuda eran inidóneas y por ello ineficaces (art. 224 LGT), con la consecuencia de que abocaban al archivo de la solicitud, que se tendría por no presentada (art. 25.5 RRVA), según cuyo tenor literal: "*...cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado...*".

Ninguno de tales argumentos es atendible en sí mismos considerados y, lo que es cualitativamente más importante, ninguno de ellos puede imponerse -menos aun por la fuerza de la convicción argumental-, a la doctrina jurisprudencial de esta Sala. Explicamos nuestro parecer al respecto:

a) Es cierto que la mera interposición del recurso de reposición no suspende *per se* la ejecución del acto (art. 25.1 RRVA), lo que no significa que la petición de suspensión cautelar, contenida en el mismo escrito, mantenga *a fortiori* tal declaración, pues el propio párrafo segundo del mismo apartado expresa que "*...no obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:...*". La conjunción adversativa y la declaración que le sigue, que la sentencia omite, es reveladora de que la petición de suspensión sí provoca efectos jurídicos.

b) Que la notificación de la resolución sea irrelevante no sólo colisiona frontalmente con nuestra doctrina reiterada, de la que la sentencia prescinde, sino con la propia finalidad institucional de la notificación, que es la de dar a conocer la decisión a sus destinatarios y, además, al propio órgano de recaudación. Si éste no espera a que se resuelva el recurso de reposición, bien podría dictar precipitadamente una providencia de apremio de una deuda después declarada nula, hecho que podría conocer a través de la comunicación de la estimación del recurso.

c) El último argumento tampoco es convincente, pues la ineptitud objetiva de la garantía hipotecaria ofrecida y su consecuencia -reglamentaria- del archivo, con el efecto retroactivo que prevé el artículo 25.5 RRVA, es algo que, examinado desde la perspectiva del órgano competente para abrir la vía de apremio, sólo se puede representar como posible cuando se conoce fehacientemente la resolución del archivo, a través de su comunicación, no antes de que tales actos sucedan. No hay, pese a la estricta y literal dicción reglamentaria, diferencia alguna entre los artículos 25.5 y 46.4 RRVA a estos efectos.

d) Alguna precisión se impone acerca del sentido en que cabe interpretar el artículo 25.5 RRVA, en tanto consagra la consecuencia, para la hipótesis de inidoneidad de las garantías ofrecidas, del archivo de la solicitud. El abogado del Estado insiste en que el ordenamiento no puede amparar a quien ni siquiera aparentemente se somete a las exigencias legales objetivas en cuanto a las cautelas ofrecidas para la suspensión, de suerte que de la solicitud así formulada sólo podría esperarse su archivo. Ahora bien, una cosa es que tal esperado efecto pudiera preverlo el órgano decisor del recurso de reposición, actuando consecuentemente, y otra bien distinta es que pudiera adivinarlo también el órgano de recaudación antes de conocer el resultado del recurso de reposición, susceptible legalmente de determinar -aunque el caso no sea frecuente-, la anulación de la liquidación impugnada en él.



Además, del régimen del artículo 25 RRVA, interpretado rectamente conforme al sentido y finalidad de las medidas cautelares y su ulterior control administrativo o judicial, deriva que no es admisible concentrar en una sola resolución la decisión final sobre el recurso y el -ya- innecesario pronunciamiento sobre una medida que sólo regiría, *prima facie*, durante la sustanciación de ese mismo recurso. La técnica cautelar obliga a considerar que la petición correspondiente, así como su examen, decisión y, en su caso, archivo, han de desembocar en una decisión propia e independiente de la de fondo, único caso en que tendría sentido valorar separadamente la solicitud cautelar y facilitar su impugnación autónoma, como autoriza el artículo 25.11 RRVA. De los apartados 5 y 11 del Reglamento dimanaba, pues, que la decisión sobre suspensión debió ser previa y separada de la de fondo, no simultánea a ésta, pues de no ser así carecería de sentido la prevención de que "...se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado..." , así como que "...si, posteriormente, la resolución que recayese en el recurso de reposición..." , expresiones en las que queda patente la autonomía de la decisión cautelar.

Tales reflexiones no son impertinentes al caso. Cuando en vía de reposición se pretende una medida cautelar, como la suspensión, ajustada o no al elenco de garantías previstas en el artículo 224 LGT , su archivo -que ha de ser inmediato y debidamente notificado-, es el que permite abrir la vía de apremio, esto es, el que sustenta el efecto de que la solicitud se tenga por no presentada, pero tal consecuencia carece de razón de ser si se confunde el momento de resolver el recurso de reposición con el de proveer acerca de la solicitud cautelar, que es instrumental de la anterior, sobre el que ya no tendría sentido pronunciarse.

Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos, condensado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur*. Dicho de otro modo, no cabe presumir, en contra del administrado, que su solicitud estaba destinada al archivo y que éste, a su vez, obliga a suponer que aquélla no se presentó nunca, cuando no puede hablarse en sentido propio, ni tampoco analógico, de archivo, decisión cuya naturaleza no es sustantiva sino procedimental, en tanto que determinante de la finalización de un procedimiento o, en el caso que examinamos, de un incidente dentro de él, respecto del que conserva su identidad conceptual propia (véanse, al efecto, los artículos 43 , 87 y 92 de la Ley 30/1992 , del Procedimiento Administrativo Común), sobre la noción de archivo como medio de terminación de los procedimientos.

CUARTO .- La jurisprudencia de este Tribunal Supremo y la necesidad de su mantenimiento.

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 ésta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor.

QUINTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo al artículo 93.1 LJCA , estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "*determinar si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico-administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin que antes haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión*".

La respuesta a tal cuestión ha de ser necesariamente negativa. Conforme a lo que se ha razonado, los preceptos sobre cuyo esclarecimiento nos interroga el auto de admisión deben ser interpretados del modo más favorable a la posibilidad de otorgamiento de la tutela cautelar, en vía administrativa y económico-administrativa (concernidas ambas en este asunto) e igualmente en sede jurisdiccional, en el sentido de que no puede la Administración iniciar la vía de apremio -ni aun notificar la resolución ya adoptada- hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello.

**SEXTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Las consideraciones ya expuestas determinan, de una parte, que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada, al contener un criterio erróneo. De otra parte, que el recurso judicial seguido en la instancia ha de quedar estimado, al ser nula la providencia de apremio adoptada sin haber esperado a la resolución del recurso de reposición interpuesto y, además, haber sido notificada aun conociendo que estaba pendiente de decisión una solicitud de suspensión cautelar ante el TEAC. Tal nulidad debe ser de pleno derecho, en armonía con lo declarado, para un supuesto idéntico, por esta Sala, en la ya reiterada sentencia de 28 de abril de 2014, pronunciada en el recurso de casación nº 4900/2011, a tenor de lo establecido en el artículo 62.1, letras a) y e), de la Ley 30/1992 y 217.1, letras a) y e), de la Ley General Tributaria de 2003.

SÉPTIMO . Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Sin embargo, sí debe ser condenada la Administración demandada a las costas devengadas en el litigio de instancia, según determina el artículo 139.1 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) Que ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de la entidad mercantil **BAHÍA DE ALICANTE, S.L.** contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional en el recurso 88/2015, sentencia que casamos y anulamos.
- 3º) Estimar el mencionado recurso contencioso-administrativo nº 88/2015, con anulación de los actos administrativos allí impugnados, por ser contrarios al ordenamiento jurídico y, en particular, la providencia de apremio dictada, aquejada de nulidad de pleno derecho.
- 4º) No hacer pronunciamiento formal en lo relativo a las costas del recurso de casación, aunque sí se imponen a la Administración General del Estado las causadas en el litigio de instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.