

Encabezamiento

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Abril de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4900/11, interpuesto por FERNANDEZ Y OLMEDO, S.A., representada por el procurador don Carlos Piñeira de Campos, contra la *sentencia dictada el 11 de julio de 2011 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 523/09*, relativo a providencia de apremio en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 y 1989. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Fernández y Olmedo, S.A. (en lo sucesivo, «Fernández y Olmedo»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de mayo de 2009, que ratificó en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Andalucía el 25 de junio de 2008. Esta resolución administrativa de revisión había declarado no haber lugar a la reclamación 18/163/07, instada por la mencionada compañía frente a la providencia de apremio expedida el 14 de julio de 2006 por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Grabada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por importe de 417.379,26 euros, en concepto de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 y 1999.

La Sala de instancia relata en el apartado 4 del primer fundamento jurídico de su sentencia los siguientes hechos:

«1) La liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, 1998-1999, origen de la providencia de apremio de referencia, notificada el 15 de mayo de 2006 (con plazo de pago voluntario hasta el 20 de junio de 2006) fue impugnada el día 13 de junio de 2006 ante el mismo Tribunal Regional con solicitud de suspensión, sin garantías.

2) Respecto a esta suspensión el Tribunal Regional dicta resolución de fecha 14 de julio de 2006 declarando no admitirla a trámite (notificada el 28 de julio de 2006). Con fecha 4 de agosto de 2006 se solicita de nuevo la suspensión con garantías.

3) El TEAR resuelve el fondo de la reclamación por acuerdo de fecha 25 de septiembre de 2007 (Reclamaciones 18/2389/06 y 18/2390/06) desestimándola, confirmando los actos reclamados.

4) Se expide providencia de apremio el 14 de julio de 2006, notificada el 18 de septiembre de 2006, objeto de la presente reclamación».

La *ratio decidendi* se encuentra en el quinto fundamento de la sentencia impugnada, en el que los jueces *a quo* razonan:

«[...] Pues bien, en el presente caso, la suspensión se solicitó el día 13 de junio de 2006 -finalizaba el plazo para el pago en periodo voluntario el 20 de junio-, y dicha solicitud no iba acompañada de ninguna de las garantías establecidas en el *artículo 224.2 LGT*, condición necesaria para que se produjera la suspensión automática.

Pero, en cualquier caso, la resolución denegatoria de la suspensión, de fecha 14 de julio de 2006, se notificó el 28 de julio de 2006, mientras que la providencia de apremio, pese a constar emitida el mismo 14 de julio de 2006, no fue notificada hasta el 18 de septiembre de 2006, de manera que no surtió efectos hasta esa fecha, posterior a la notificación de la resolución denegatoria de la suspensión.

En este sentido, conviene recordar que el citado *artículo 167 LGT* establece: "*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...*" Por su parte, el artículo 62 señala: "*5. Una vez iniciado el período 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».

SEGUNDO .- «Fernández y Olmedo» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 31 de octubre de 2011, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del *artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio*, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

Considera infringido el *artículo 46.2 del Reglamento General de Desarrollo* de la vigente Ley General Tributaria de 2003 en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), en relación con el *artículo 167 de dicha Ley [Ley 58/2003, de 17 de diciembre* (BOE de 18 de diciembre)] y los *artículos 9, 24 y 106 de la Constitución Española*.

Señala que el mencionado Reglamento otorga una considerable relevancia a la protección cautelar o preventiva dirigida a impedir que en determinados casos la Administración tributaria adopte actos de ejecución mientras el tribunal económico-administrativo no decide sobre la suspensión pedida. Opina que dicho Reglamento y la Ley que desarrolla recogen expresamente la doctrina constitucional que, sin matización alguna, subraya que si un particular solicita la suspensión de la ejecutividad de un acto administrativo, en tanto no se resuelva sobre esa solicitud, no pueden llevarse a cabo actos de ejecución. Cita la *sentencia del Tribunal Constitucional 92/2002* y la dictada por esta Sala el 2 de julio de 2008, a la que alude sin mayores datos de identificación.

Razona que en el citado marco jurisprudencial, el citado artículo 46.2 establece que procede la suspensión cautelar del procedimiento de recaudación siempre que concurren los siguientes requisitos: (a) que se formule la petición en periodo voluntario de pago y (b) que la petición se fundamente en daños de imposible o difícil reparación o en error de hecho o aritmético, es decir, que no esté garantizado el pago de la

deuda. Entiende que si ambos requisitos concurren, la suspensión cautelar solicitada producirá efectos, según la norma, al menos hasta que el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Añade que la jurisprudencia aplicable avala sobradamente esta interpretación y cita la sentencia de 18 de febrero de 2010 (casación 1210/05).

Dicho lo anterior, argumenta que, al pedir la suspensión, cumplió con los requisitos del citado artículo 46.2 del Reglamento de 2005, lo que no es puesto en cuestión por la sentencia recurrida. A su juicio, la correcta aplicación de la mencionada norma obligaba a declarar la nulidad de la providencia de apremio, dictada con anterioridad a la notificación de la decisión del tribunal económico-administrativo de no admitir a trámite la petición de suspensión, pues por virtud del *artículo 167 de la Ley General Tributaria de 2003* dicha inadmisión a trámite no pudo surtir efectos hasta que no fue notificada al obligado tributario.

En su opinión, la interpretación llevada a cabo por la Sala de instancia resulta contraria al precepto reglamentario invocado, así como a las normas constitucionales enumeradas por la jurisprudencia, entre los que se encuentra el que reconoce el derecho fundamental a la defensa.

Lo cierto -añade- es que la declaración de nulidad de una providencia dictada mientras se despliega la protección cautelar se condiciona al momento en que dicha providencia surte sus efectos. No puede ignorarse la teoría de la invalidez de los actos administrativos, cuyos efectos se extienden al momento mismo del nacimiento del acto, pudiendo incluso sostenerse que el acto nulo de pleno derecho, como el examinado, no ha existido. Razona que el acto administrativo, en cuanto declaración de voluntad, se produce desde el momento en que se dicta y esa producción tiene lugar con independencia de cuándo se originen sus efectos.

Continúa razonando que la solución de la sentencia impugnada introduce en el tráfico jurídico una declaración de ejecutividad que en la práctica viene a hacer ineficaz la suspensión posterior mediante la aportación de garantía hipotecaria, porque la declaración de apremio ya existe con anterioridad, dato que lleva a la Agencia Tributaria a hacer valer la exigibilidad del apremio y de sus recargos.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, resuelva el recurso contencioso-administrativo con los pronunciamientos que correspondan conforme a derecho.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 16 de abril de 2012, en el que interesó su desestimación.

Entiende que el artículo 46 del Reglamento de 2005 no ha sido vulnerado, pues en su apartado 2 establece una posible suspensión cautelar del procedimiento de recaudación hasta que «el Tribunal Económico-Administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión». Y en el presente caso resulta claro que el órgano económico-administrativo decidió sobre la no admisión a trámite de la solicitud de suspensión y, aunque lo hizo en el mismo día en que se dictó la providencia de apremio (14 de julio de 2006), siendo evidente también que el precepto no se vulneró, pues la notificación de la providencia de apremio se efectuó casi dos meses después de la notificación de la denegación de la suspensión.

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para

votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 18 de abril de 2012, fijándose al efecto el día 23 de abril de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- «Fernández y Olmedo» combate la *sentencia dictada el 11 de julio de 2011 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 523/09* , que instó contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de mayo de 2009. Esta resolución administrativa de revisión había ratificado en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Andalucía el 25 de junio de 2008, declarando no haber lugar a la reclamación 18/163/07, interpuesta por la mencionada compañía frente a la providencia de apremio expedida el 14 de julio de 2006 por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Granada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por importe de 417.379,26 euros, en concepto de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 y 1999.

La sociedad recurrente había promovido el 13 de junio de 2006 (todavía en periodo de cumplimiento voluntario) una reclamación económico-administrativa frente al acto de liquidación del que deriva la mencionada providencia de apremio, solicitando la suspensión de su ejecución sin garantías, solicitud que el órgano económico-administrativo no admitió a trámite mediante acuerdo de 14 de julio de 2006, notificado el siguiente día 28. El 4 de agosto solicitó de nuevo la suspensión, pero ahora con garantías. No obstante, el mismo 14 de julio de 2006 se dictó una providencia apremiando la deuda reclamada, que no fue notificada hasta el 18 de septiembre de 2006. Mediante resolución de 25 de septiembre de 2007, fue desestimada la reclamación dirigida contra la liquidación.

La Sala de instancia, concedora de nuestra jurisprudencia, declara que no le es dable a la Administración tributaria adoptar ningún pronunciamiento de ejecución de una liquidación tributaria entre tanto se decide sobre la solicitud de suspensión de su ejecución, deducida como medida cautelar en una reclamación económico-administrativa o en un recurso jurisdiccional, pero concluye que en este caso la Administración actuó correctamente, pues aun cuando la providencia de apremio se dictó antes de que se trasladara al solicitante esa decisión, se le notificó después, produciendo efectos una vez que conocía el pronunciamiento sobre la medida cautelar. En definitiva, los jueces *a quo* asientan su decisión en el siguiente razonamiento: «en el momento en el que se inició 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» (FJ 5º, *in fine*) .

«Fernández y Olmedo» se alza contra el anterior desenlace, argumentando que infringe el *artículo 46.2 del Reglamento General* de desarrollo de la Ley General Tributaria de 2003 en materia de revisión en la vía administrativa, en relación con el *artículo 167 de dicha Ley* y los *artículos 9 , 24 y 106 de la Constitución* .

Hemos de darle la razón.

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 *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*. 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 aquella tuvo lugar con posterioridad a la mencionada notificación, quedó afectada la eficacia de la solicitud de suspensión que, ya con garantías, presentó Fernández y Olmedo» 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.

Habida cuenta de las anteriores reflexiones, procede estimar este recurso y casar la sentencia de instancia. Resolviendo el debate en los términos suscitados, como nos reclama el *artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción*, estimamos el recurso contencioso-administrativo, declarando la nulidad de actos administrativos que

son su objeto.

TERCERO.- La estimación del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139, apartado 2, de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que no proceda hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 4900/11, interpuesto por FERNANDEZ Y OLMEDO, S.A., contra la *sentencia dictada el 11 de julio de 2011 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 523/09*, que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo instado por la mencionada compañía frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de mayo de 2009, que ratificó en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Andalucía el 25 de junio de 2008, declarando no haber lugar a la reclamación 18/163/07, deducida contra la providencia de apremio expedida el 14 de julio de 2006 por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Grabada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por importe de 417.379,26 euros, en concepto de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 y 1999.

2º) Declaramos la nulidad de dichos actos administrativos.

3º) No hacemos especial pronunciamiento sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.