

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01617/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/10/2022**

Asunto:

Suspensión de las sanciones en la vía contencioso-administrativa.

Criterio:

La suspensión ex lege de las sanciones que se produce con ocasión de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía. Para obtener la suspensión durante el desarrollo del proceso contencioso-administrativo ha de solicitarse expresamente al tribunal de Justicia correspondiente, manteniéndose la suspensión hasta que se pronuncie el tribunal sobre la misma, debiendo estarse a los términos de la decisión judicial.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

213.3

233.1

233.10

233.11

233.9

Conceptos:

Procedimiento judicial

Recurso contencioso-administrativo

Recursos contra sanciones

Sanciones tributarias

Solicitud

Suspensión

Vía administrativa

Vía económico-administrativa

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 18 de octubre de 2022

RECURSO: 00-01617-2022

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO RELATIVO TRIB. CEDIDOS

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de septiembre de 2021, recaída en la reclamación nº 38/01410/2020, interpuesta frente a acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 22 de enero de 2020 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Canarias notificó al obligado tributario el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria en aplicación del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En dicha comunicación se propone la derivación al obligado tributario de las siguientes deudas del deudor principal, la entidad mercantil C, S.L.:

- Actas de inspección. Impuesto sobre Sociedades, períodos 2015 y 2016.

- Sanción Impuesto sobre Sociedades, período 2015 y 2016.

- Actas de inspección. IVA, períodos 2015 a 2016.

- Sanción IVA, períodos 2015 a 2016.

Estas deudas tienen el siguiente origen:

- Actas de inspección. Impuesto sobre Sociedades, períodos 2015 y 2016: procede de la liquidación tributaria practicada como consecuencia del levantamiento de un Acta de Inspección por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los períodos impositivos 2015 y 2016, entendiéndose notificada el día 16/06/2019. Finalizado el plazo de pago en período voluntario el día 05/08/2019 sin que hubiera sido satisfecha la deuda, se emitió la providencia de apremio el día 29/08/2019, siendo notificada el 30/08/2019.

- Sanción Impuesto sobre Sociedades, período 2015 y 2016: procede del acuerdo de imposición de sanciones por infracción tributaria Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2015 y 2016, notificado el día 08/10/2019. Finalizó el plazo de pago en período voluntario el día 20/11/2019.

Contra el acuerdo se interpone reclamación económico administrativa el 07/11/2019, encontrándose suspendida por aplicación de lo dispuesto en el artículo 212 de la LGT 58/2003.

- Actas de inspección. IVA, períodos 2015 a 2016: procede de la liquidación tributaria practicada como consecuencia del levantamiento de un Acta de Inspección por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los períodos impositivos 2015 y 2016, entendiéndose notificada el día 22/07/2019. Finalizó el plazo de pago en período voluntario el día 05/09/2019.

Contra el acuerdo se interpone reclamación económico administrativa el 22/08/2019, solicitándose suspensión con dispensa de garantías encontrándose la deuda suspendida cautelarmente por aplicación del artículo 46 del RD 520/2005.

- Sanción IVA, períodos 2015 a 2016: procede del acuerdo de imposición de sanciones por infracción tributaria Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2015 y 2016, notificado el día 08/10/2019. Finalizó el plazo de pago en período voluntario el día 20/11/2019.

Contra el acuerdo se interpone reclamación económico administrativa el 07/11/2019, encontrándose suspendida por aplicación de lo dispuesto en el artículo 212 de la LGT 58/2003.

En dicha comunicación de inicio del procedimiento se concedió al obligado tributario trámite de audiencia con puesta de manifiesto del expediente, así como la apertura de un plazo de 15 días hábiles para la presentación de alegaciones. Los días 2 y 3 de marzo de 2020 presentó las alegaciones y documentos que tuvo por conveniente.

2.- El 15 de junio de 2020 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Canarias emite el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria confirmando la propuesta de derivación. Se señala que son susceptibles de derivación al obligado tributario las siguientes deudas mantenidas por la entidad mercantil C, S.L.:

| CONCEPTO | Importe | Recargo | Ingresos | Importe |
|----------|---------|---------|----------|---------|
|----------|---------|---------|----------|---------|

| | principal | apremio | - | pendiente |
|---|-----------|-----------|----------|-----------|
| IVA - ACTAS de INSPECCION. 2015 2016. EXPEDIENTE SANCIONADOR | 52.961,07 | 0,00 | 0,00 | 52.961,07 |
| IMPTO. SOBRE SOCIEDADES ACTAS DE INSPECCION. 2015 2016 EXPEDIENTE SANCIONADOR | 61.068,93 | 0,00 | 0,00 | 61.068,93 |
| IMPTO. SOBRE SOCIEDADES ACTAS DE INSPECCION 2015 2016 | 50.079,21 | 10.015,84 | 8.348,88 | 51.746,17 |
| IVA - ACTAS DE INSPECCION 2015 2016 | 14.434,59 | | 0,00 | 14.434,59 |

Se indica en el acuerdo que *"Debe tenerse en cuenta a este respecto que la responsabilidad se extiende también a las sanciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria" y que "...en ningún caso serán exigibles a los responsables las deudas del deudor principal que traigan su causa en el devengo de los recargos o intereses previstos en los artículos 26 y 28 de la LGT"*.

Se señala igualmente que:

"A tenor de lo dispuesto en el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación (según la nueva redacción dada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre), al no tener conocimiento de su manifestación expresa, se considera su disconformidad con la propuesta de acuerdo de declaración de responsabilidad notificada, por lo que no procede practicar la reducción del 30% del importe de las sanciones objeto de declaración de responsabilidad.

|En consecuencia, el cálculo de la sanción resultante, sería el siguiente:

| - Sanción por Impuesto sobre sociedades ejercicios 2015 y 2016:

| IMPORTE SANCIÓN TOTAL EN DEUDOR PRINCIPAL: 61.068,93

| INGRESOS REALIZADOS: 0,00

| ALCANCE SANCIÓN A DERIVAR: 61.068,93

| REDUCCIÓN POR PAGO (art. 188.3): 15.267,23.

| SANCIÓN A INGRESAR: 45.801,70

| - Sanción por Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2015 y 2016:

| IMPORTE SANCIÓN TOTAL EN DEUDOR PRINCIPAL: 52.961,07

| INGRESOS REALIZADOS: 0,00

| ALCANCE SANCIÓN A DERIVAR: 52.961,07

| REDUCCIÓN POR PAGO (art. 188.3): 13.240,27.

| SANCIÓN A INGRESAR: 39.720,80

| En caso de que al tiempo de dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad las sanciones tributarias hubiesen sido suspendidas para el deudor principal de acuerdo con lo establecido en el artículo 212.3.a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos 25.1.c) y 39.3 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, o por auto de suspensión dictado por Tribunales del orden jurisdiccional contencioso administrativo, la responsabilidad correspondiente a estas sanciones no será exigida al responsable hasta que las mismas adquieran firmeza.

| Por tanto, en el presente caso el importe derivado exigible (alcance de la declaración de responsabilidad con el límite legal menos las sanciones suspendidas en el deudor principal) asciende a: 56.164,92 euros".

Se señala, pues, como alcance de la responsabilidad el siguiente:

| Concepto impositivo | Ejercicio | Importe principal pendiente | Sanción a ingresar | Alcance responsabilidad |
|------------------------------|-----------|-----------------------------|--------------------|-------------------------|
| IMPTO SOBRE SOCIEDADES ACTAS | 2015/2016 | 50.079,21 | | 41.730,33 |

| | | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| DE INSPECCION | | | | |
| IVA - ACTAS DE INSPECCION | 2015/2016 | 14.434,59 | | 14.434,59 |
| IVA ACTAS DE INSPECCION.2015 2016 EXPEDIENTE SANCIONADOR | 2015/2016 | | 39.720,80 | 39.720,80 |
| IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ACTAS DE INSPECCION.2015 2016 EXPEDIENTE SANCIONADOR | 2015/2016 | | 45.801,70 | 45.801,70 |

Importe derivado exigible (alcance de la declaración de responsabilidad con el límite legal menos las sanciones suspendidas en el deudor principal) asciende a: 56.164,92 euros.

SEGUNDO: Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad interpuso el obligado tributario, el día 8 de julio de 2020, la reclamación nº 38/01410/2020 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife (TEAR, en adelante), alegando, entre otras cuestiones, la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad por haber sido dictado por órgano incompetente.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 30 de septiembre de 2021 y, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, manifestó lo siguiente (la negrita es añadida):

<<SEGUNDO.- Respecto de la alegación de incompetencia del órgano que ha dictado el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado, este Tribunal debe estimar las pretensiones del reclamante en relación con las deudas A38XXXX55 Actas de inspección. IVA, periodos 2015 a 2016 y A38XXXX09 Sanción IVA, periodos 2015 a 2016.

De acuerdo con el artículo 174.2 de la LGT:

"2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación".

En el presente caso:

- La deuda A38XXXX55 Actas de inspección. IVA, periodos 2015 a 2016 fue notificada al deudor principal el día 22 de julio de 2019. En fecha 22 de agosto de 2019 el deudor principal interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal, solicitando la suspensión de la ejecución del acto impugnado con dispensa de garantía por perjuicios de imposible o difícil reparación, al amparo del artículo 233.4 de la LGT deuda tributaria.

El artículo 46.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. (en adelante RGRVA)

"2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión".

En fecha 7 de febrero de 2020 este Tribunal dictó resolución de la solicitud de suspensión denegando la misma.

El artículo 42.2 del RGRVA señala:

"2. Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre."

Por tanto, la solicitud de suspensión de la ejecución del acto administrativo en periodo voluntario de pago supone la suspensión cautelar, iniciándose un nuevo periodo voluntario de pago con la notificación de la denegación de la suspensión.

- La deuda A38XXXX09 Sanción IVA, periodos 2015 a 2016 fue notificada al deudor principal el día 18 de octubre de 2019. En fecha 7 de noviembre de 2019 el deudor principal interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal.

El artículo 233.1 de la LGT indica:

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

Añadiendo el artículo 39.3 del RGRVA:

"3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento".

Este Tribunal dictó resolución el 31 de mayo de 2020 (sic) de la reclamación interpuesta contra la sanción correspondiente al IVA, periodos 2015 y 2016, siendo notificada a C, S.L. el día 4 de junio de 2020 (sic). Consta la interposición de recurso contencioso administrativo por la entidad C, S.L. el 13 de julio de 2020 (sic), por lo que la sanción impugnada, a fecha de la presente resolución, no es firme en vía administrativa, manteniendo la suspensión automática obtenida en la vía económico administrativa.

Señalado todo lo anterior, el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad impugnado se dictó por la jefa del Equipo Regional de Recaudación el día 23 de diciembre de 2019, fecha en la que todavía las deudas indicadas (liquidación IVA, periodo 2015 a 2016 y sanción IVA, periodo 2015 a 2016) se encontraban en periodo voluntario de pago.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 174.2 de la LGT el órgano competente para dictar el acto de declaración de responsabilidad era el órgano competente para dictar las liquidaciones objeto de derivación, es decir, los órganos de Inspección.

En consecuencia debe declararse la nulidad de pleno derecho del acto impugnado en relación con las deudas A38XXXX55 y A38XXXX09>>.

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT en 29 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 2 de marzo de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada, alegando cuanto sigue:

1.- Lo que interesa al presente recurso es la argumentación del TEAR en lo relativo a sanción A38XXXX09 en concepto de IVA 2015-2016. En relación a ella, el TEAR dice en el fundamento de derecho segundo (la negrita es añadida):

- La deuda A38XXXX09 Sanción IVA, periodos 2015 a 2016 fue notificada al deudor principal el día 18 de octubre de 2019. En fecha 7 de noviembre de 2019 el deudor principal interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal.

El artículo 233.1 de la LGT indica:

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

Añadiendo el artículo 39.3 del RGRVA:

"3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento".

Este Tribunal dictó resolución el 31 de mayo de 2020 de la reclamación interpuesta contra la sanción correspondiente al IVA, periodos 2015 y 2016, siendo notificada a C, S.L. el día 4 de junio de 2020. Consta la interposición de recurso contencioso administrativo por la entidad C, S.L. el 13 de julio de 2020, por lo que la sanción impugnada, a fecha de la presente resolución, no es firme en vía administrativa, manteniendo la suspensión automática obtenida en la vía económico administrativa.

2.- La afirmación del TEAR de que la suspensión automática de la ejecución de una sanción, como consecuencia de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, se mantiene en vía contencioso-administrativa es contraria a derecho y de ahí la interposición del presente recurso y la solicitud de que ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) emita criterio al respecto.

3.- La LGT regula la suspensión de la ejecución y en lo que a los efectos del presente recurso se refiere interesa citar parte su artículo 233, que en su redacción actual -y en similares términos con anterioridad- dice lo siguiente:

10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior, y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

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

Por su parte, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT (BOE de 3 de enero de 2006), establece en su apartado Séptimo.1.1.3 lo siguiente:

No obstante lo dispuesto en el número anterior, cuando el interesado, dentro del plazo legal de interposición, comunique a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la presentación de un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, y siempre que la garantía aportada en su día conserve su vigencia y eficacia, la suspensión obtenida en vía administrativa mantendrá sus efectos hasta la fecha en que se adopte la correspondiente resolución judicial... En consecuencia, cuando habiendo mediado suspensión en vía económico-administrativa, el interesado no hubiere comunicado en tiempo y forma a la AEAT la interposición de un recurso Contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, no se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa, sin perjuicio de lo que pudiera establecer la correspondiente resolución judicial

4.- Además de la claridad de la regulación legal, puede acudir a los pronunciamientos de ese TEAC, que asimismo no dejan lugar a dudas:

- Resolución de 20 de diciembre de 2016, RG 5062-14, relativa a la providencia de apremio de una liquidación, confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2018, recurso 279/2017.

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de marzo de 2016, recurso 334/2015, que confirma la resolución del TEAC de 24 de marzo de 2015, RG 597-13, relativa a la providencia de apremio de una liquidación.

Estos pronunciamientos han sido objeto de matización reciente debido a los pronunciamientos del Tribunal Supremo de los que se han hecho eco la Audiencia Nacional en su sentencia de 15 de junio de 2021, recurso 186/2017, y el TEAC en su resolución de 16 de septiembre de 2021, RG 926-19, de modo que puede haber casos en que esa falta de comunicación de la solicitud de suspensión en vía contencioso-administrativa a la Administración tributaria no tenga el efecto de falta de suspensión cautelar en tanto resuelva sobre la misma el tribunal contencioso competente, cuando se constate que el abogado del Estado presente en el procedimiento sí tuviera conocimiento de la solicitud.

Esta matización ha venido impuesta por la doctrina de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, consistente en la necesidad de una interpretación finalista del artículo 233.9 de la LGT, el "conocía o debía conocer" de la Administración a través de su representante procesal (STS de 15 de octubre de 2020, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 315/2018).

De esta suerte y manera, la consecuencia práctica de la interpretación finalista del artículo 233.9 LGT, es la anulación de los actos de ejecución dictados entre el cese del mantenimiento de la suspensión administrativa y la solicitud en sede judicial de la medida cautelar de suspensión (STS de 30 de octubre de 2020, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 4071/2018), criterio del Tribunal Supremo, lógicamente seguido por la resolución citada de ese TEAC.

Pero esta matización no afecta al interés del presente recurso extraordinario, por cuanto lo que el TEAR defiende y este Departamento combate es que las sanciones conservan la suspensión *ex lege* cuando son impugnadas en vía contenciosa.

5.- Claros ejemplos de cómo no existe esa conservación *ex lege* del efecto suspensivo.

Se recogen a continuación otros casos en los que, habiéndose logrado la suspensión en vía administrativa, y habiéndose acudido a la vía contenciosa, esta suspensión se perdió o malogró por el hecho de no haber sido solicitada a la autoridad judicial. Desde luego, esta interpretación es la que rige también para el caso de sanciones administrativas.

5.1.- La reclamación contenciosa, pero sin que conste la solicitud de suspensión ante el órgano judicial.

- SAN de 16 de mayo de 2019, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso 461/2017.

5.2.- El caso de que la solicitud de suspensión a la autoridad judicial lo haya sido con posterioridad al apremio administrativo.

- SAN de 9 de diciembre de 2014, Sala de lo C-A sec 7ª, recurso 73/2014.

- SAN de 3 de diciembre de 2018, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso de casación 408/2017.

5.3.-El efecto de la solicitud de suspensión ante el órgano contencioso, pero fuera del plazo de interposición del recurso ante el mismo.

- RTEAC de 16 de junio de 2021, RG 4438-2018.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y el establecimiento del criterio siguiente:

La suspensión *ex lege* de las sanciones y de las liquidaciones tributarias, que se produce cuando son impugnadas en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esa vía. Para obtener la suspensión durante el desarrollo del proceso contencioso-administrativo ha de solicitarse expresamente al tribunal de Justicia correspondiente, debiendo estarse a los términos de su concesión, en su caso.

CUARTO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), solicitó se completara el expediente pero no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: El TEAR, al amparo de lo dispuesto en el artículo 174.2 de la LGT, a cuyo tenor "*En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación*", determinó en su resolución la nulidad de pleno derecho del acuerdo de declaración de responsabilidad en lo que concierne a las deudas A38XXXX55 (Liquidación IVA 2015-2016) y A38XXXX09 (Sanción IVA 2015-2016), al resultar incompetente la jefa del Equipo Regional de Recaudación para acordar el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad en la medida en que en tal momento no se había producido el vencimiento del período voluntario de pago de tales deudas.

Este Tribunal Central, a partir de la documentación obrante al expediente, aprecia algunos errores materiales en determinadas fechas consignadas por el TEAR en su resolución. Así, en relación con la deuda A38XXXX09 Sanción IVA, periodos 2015 a 2016, impugnada en vía económico-administrativa por el deudor principal el 7 de noviembre de 2019, debe señalarse que la resolución

de dicha reclamación se produjo por el TEAR el 31 de mayo de 2021 y no el 31 de mayo de 2020. Es errónea también la fecha de notificación de tal resolución al interesado, que se produjo en realidad en junio de 2021 y lo mismo puede decirse de la fecha de interposición del recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, que tuvo lugar el 13 de julio de 2021 y no el 13 de julio de 2020. No obstante, tales errores no alteran las conclusiones a las que llegó el TEAR en la resolución aquí examinada a partir de los razonamientos en ella empleados.

El Director recurrente no combate la conclusión alcanzada por el TEAR acerca de la incompetencia del órgano de recaudación para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad respecto de la liquidación y sanción por IVA. Guarda silencio, en efecto, respecto de la liquidación. Y en relación con la sanción no cuestiona tal incompetencia, basada en que al tiempo de dictarse el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad -23 de diciembre de 2019- aquella estaba suspendida, por mor de la reclamación económico-administrativa interpuesta y aún no resuelta, no habiendo finalizado, en consecuencia, el período voluntario de pago. Lo que pone en entredicho el Director es la afirmación del TEAR, prescindible ya dada la conclusión previamente alcanzada, de que al haberse interpuesto recurso contencioso-administrativo se mantenía la suspensión automática de la sanción obtenida en la vía económico-administrativa.

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

TERCERO: Disponen en su redacción actual los apartados 10 y 11 del artículo 233 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en similares términos a como lo hacían con anterioridad los apartados 8 y 9, lo siguiente:

Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa

"10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo.

Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

De la lectura del apartado 11 transcrito se infiere con claridad que, contrariamente a lo que afirma el TEAR, la suspensión automática de la ejecución de la sanción impugnada en vía económico-administrativa por virtud del artículo 233.1 de la LGT, a cuyo tenor *"Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley"*, no se mantiene en la vía contenciosa por el mero hecho de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es necesario (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. La suspensión mantenida en vía contenciosa por cumplimiento de los requisitos citados continuará hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

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

"TERCERO.- Examinado el expediente, es cuestión incontrovertida que la garantía prestada por el reclamante para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda en esta vía económico-administrativa extendía sus efectos a la vía contencioso-administrativa y que, dentro del plazo de interposición de recurso en dicha vía, el interesado comunicó a la Administración tributaria su intención de interponer recurso contencioso-administrativo, pero igualmente lo es que en el posterior escrito de interposición de dicho recurso, presentado en 5 de noviembre de 2019, el interesado se limitó a dejarlo planteado sin solicitar ante la jurisdicción contencioso-administrativa la adopción de medida cautelar tendente a dejar en suspenso la ejecución de la resolución recurrida.

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

Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

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

Según tiene dicho este Tribunal Central en resolución dictada en 9 de septiembre de 2009 en reclamación nº 6343/08, el mantenimiento de la suspensión acordada en la vía económico-administrativa está condicionada a que se solicite la suspensión en la posterior vía judicial, de manera que de no hacerse así nada impide, una vez transcurrido el plazo de dos meses establecido para la interposición del recurso contencioso-administrativo, dictar providencia de apremio para el cobro de la deuda en período ejecutivo, debiendo consecuentemente confirmarse la providencia de apremio aquí impugnada al no ser

de la deuda en periodo ejecutivo, debiendo consecuentemente eliminarse la providencia de apremio aquí impugnada al no ser apreciable la concurrencia de motivo alguno de los expresados en el antes mencionado artículo 167.3 que deba determinar su anulación".

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

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

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

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

1) El artículo 233.8 LGT -en la actualidad artículo 233.9- constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial.

3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal -el Abogado del Estado, en el caso presente-, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del periodo voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido.

5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla.

6) En tales circunstancias, el periodo voluntario - artículo 62 LGT-, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos -mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora- da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución.

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

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

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

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

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

En relación con la cuestión planteada este Tribunal Central debe realizar una aclaración, y es quea tenor de lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, anteriormente transcrito, parece claro que si el recurrente no comunica a la Administración en el plazo de 2 meses desde que se notificó la resolución dictada por el Tribunal económico - administrativo su intención de interponer recurso contencioso ante la jurisdicción Contencioso - Administrativa, la consecuencia directa es que no se extienden los efectos suspensivos del acto impugnado de la vía económico - administrativa a la vía contenciosa. Así las cosas, llevándose a cabo una interpretación literal del precepto, no resultaría controvertido que la liquidación objeto de impugnación en vía contenciosa hubiera entrado en fase ejecutiva de cobro, pues en el caso que nos ocupa la interesada no efectuó la comunicación a la Administración, por lo que, a priori, resulta lógico que la Administración entendiese que dicha liquidación se encontraba en vía ejecutiva y por ende, en una primera aproximación, la providencia de apremio, al ser anterior a la fecha en que se dictó el Auto de fecha 14 de mayo de 2019, por el que el órgano jurisdiccional acordó la suspensión de la deuda.

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

Dicha sentencia señala:

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

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

RESPUESTA:

1) El artículo 233.8 LGT -en la actualidad artículo 233.9- constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. 2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial. 3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio. 4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal -el Abogado del Estado, en el caso presente-, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del periodo voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido. 5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla. 6) En tales circunstancias, el periodo voluntario - artículo 62 LGT-, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos -mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora- da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución. 7) La sanción tributaria -o cualquier otra clase de deuda- satisfecha dentro del periodo abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) LGT) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello".

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

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

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

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda: ESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

La suspensión *ex lege* de las sanciones que se produce con ocasión de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía. Para obtener la suspensión durante el desarrollo del proceso contencioso-administrativo ha de solicitarse expresamente al tribunal de Justicia correspondiente, manteniéndose la suspensión hasta que se pronuncie el tribunal sobre la misma, debiendo estarse a los términos de la decisión judicial.

