

**Tribunal Supremo****TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 29 marzo 2017**

JUR\2017\75835

Procedimientos tributarios.- Vía económico-administrativa.- Suspensión sin garantía de la ejecución del acto recurrido.- Justificación del daño irreparable.- Aportación de documentación acreditativa.- Subsanación

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

**Recurso de Casación** 496/2017

**Ponente:** Excmo Sr. JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

**AUTO**

En la Villa de Madrid, a 29 de marzo de 2017

**HECHOS****PRIMERO**

- 1. El procurador don Jorge Laguna Alonso, en representación de Kaleido Freight Services, S.L. [«KALEIDO» en lo sucesivo], presentó el 4 de enero de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 541/2015, sobre suspensión en la vía económico-administrativa de la liquidación reclamada, sin prestación de caución.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas (i) los artículos 2.2 y 46.3 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria ( RCL 2003, 2945 ) en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378 ) (BOE de 27 de mayo) [«RRVA»] y (ii) el apartado Cuarto.4.2.3 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 (RCL 2006, 9 ) de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (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) [«RSEH»].

3. Razona que las infracciones que imputa a la sentencia son determinantes de su fallo, resultando evidente su relevancia, pues de haberse tenido en cuenta lo alegado en la demanda, lo jurídicamente ortodoxo hubiese sido dictar una sentencia estimatoria en la que se declarase la antijuridicidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y ordenando la retroacción de actuaciones. Conforme, a su tesis, rechazada por la Sala de instancia, el mencionado organismo administrativo de revisión debió habilitarle un plazo para subsanar la supuesta "falta" o acompañar los documentos complementarios que resultara menester.

4. Sostiene que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes dos razones:

4.1. Considera que no existen pronunciamientos de este Tribunal Supremo sobre si cabe exigir al TEAC, antes de acordar la inadmisión de una solicitud de suspensión con dispensa de garantías por falta de justificación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, que proceda a requerir la subsanación correspondiente, de conformidad con lo previsto en los artículos 2.2 y 46.3 RRVA y a la vista del apartado Cuarto.4.2.3 de la RSEH de 21 de diciembre de 2005 [ artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio ( RCL 1998, 1741 ) , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) -«LJCA»-].

4.2 . Al socaire de la redacción no cerrada de supuestos del artículo 88.2. LJCA, considera asimismo posible la admisión del recurso de casación preparado con independencia de que la cuestión que suscite sea o no encuadrable en alguno de los supuestos previstos en la Ley, cuando el asunto por su trascendencia jurídica, económica, social o de otro género presente un interés casacional objetivo. Partiendo de esta premisa, entiende que en el presente caso concurre ese interés pues la actuación de la Administración y los pronunciamientos de los Tribunales están sumiendo al contribuyente en una absoluta incertidumbre y falta de seguridad, al no explicitarse qué tipo de documentación debe ser aportada para acreditar el perjuicio de difícil o imposible reparación y, pese a ello, negar la posibilidad de subsanación.

## **SEGUNDO**

- La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de enero de 2017, emplazando a la compañía recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 22 de febrero siguiente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741) .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sección

## **RAZONAMIENTOS JURIDICOS**

### **PRIMERO**

- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y KALEIDO se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se invocan como infringidas, que fueron oportunamente alegadas en la demanda y consideradas por la sentencia, y se justifica que las infracciones imputadas a la misma han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito, donde se denuncian tres infracciones del ordenamiento jurídico estatal (artículos 2.2. y 46.3 RRVA y apartado Cuarto.4.2.3 RSEH), se fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por la ausencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión [ artículo 88.3.a) LJCA ] y por la trascendencia jurídica derivada de la exégesis combatida, razonando suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de los Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

### **SEGUNDO**

- De la sentencia recurrida y del expediente administrativo se desprenden, en lo que ahora interesa, los siguientes hechos:

1º) KALEIDO impugnó ante el TEAC la liquidación girada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT en concepto de "Tarifa Exterior-Comunidad" de los ejercicios 2011 a 2013, por importe de 767.044,29 euros. Al tiempo de interponer la reclamación presentó escrito interesando la suspensión de dicho acto sin prestar garantía, alegando que su ejecución podría irrogarle perjuicios de imposible o difícil reparación, como se desprendería de las cuentas anuales del ejercicio 2013, respecto de las que el importe de la deuda supondría el 133% del patrimonio neto, el 180% de los gastos de personal, el 300% del inmovilizado, el 400% de la tesorería y el 756% del resultado contable. Aportó certificado de dos entidades de crédito denegando el aval solicitado.

2º) El TEAC, en resolución de 23 de julio de 2015, no admitió a trámite la solicitud, de conformidad con lo previsto en el artículo 46.4 RRVA, porque «a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados, no aprecia el carácter de irreparabilidad o difícil reparación de los perjuicios invocados» (FJ 3º).

3º) KALEIDO interpuso recurso contencioso-administrativo alegando en la demanda que el TEAC tomó su decisión sin respetar el procedimiento establecido, porque, en virtud del apartado Cuarto.4.2.3 RSEH, en relación con el artículo 46.3 RRVA, antes de rechazarla debió requerirle para que subsanara el supuesto déficit probatorio detectado en su solicitud de suspensión. La omisión de tal trámite determina - en su opinión- la nulidad de la resolución de inadmisión.

4º) La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación rechaza dicho planteamiento puesto que «la petición de suspensión debe hacerse a instancia de parte, el escrito debe tener un contenido mínimo predeterminado, y a este escrito deben acompañarle aquellos documentos que la parte base las circunstancias concurrentes que justifican su petición» (FJ 6º), concluyendo que «al ser el procedimiento para sustanciar una petición de suspensión ante el TEAC, un procedimiento seguido a instancia de parte, las peticiones que haga el interesado y los documentos en los que base sus peticiones tienen que aportarse por la parte, sin que su omisión, o la falta de carga probatoria que tengan dichos documentos presentados, deban ser subsanados a instancia del propio Tribunal Económico-Administrativo, salvo en los supuestos generales o especiales, ya referenciados [se refiere a los artículos 2.2 y 43.4 RRVA] que no son ninguno de los que nos ocupan» (FJ 8º).

### **TERCERO**

- 1. En la vía económico-administrativa puede obtenerse la automática suspensión de la ejecución del acto impugnado si se asegura su importe a través de determinadas garantías [ artículo 233, apartados 1 y 2 , de Ley 58/2003, de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ) , General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) -«LGT»-]. Cuando el interesado no pueda aportar esas específicas garantías, podrá acordarse la suspensión si presenta otras que se estimen suficientes ( artículo 233.3 LGT ) o, con dispensa parcial o total de las mismas, si la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación ( artículo 233.4 LGT ).

2. Estas previsiones legales son desarrolladas por el RRVA, en el que se prevé que puede acordarse la suspensión, con dispensa total o parcial de garantías, cuando la ejecución pudiera causar daños de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del propio Reglamento [artículo 39.2.b) RRVA]. La solicitud de suspensión deberá acompañarse con la documentación que acredite que la ejecución del acto reclamado pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación [artículo 40.2.c) RRVA]. El artículo 46.3 RRVA dispone que, examinada la solicitud por el órgano de revisión económico-administrativa, se procederá en su caso a la subsanación prevista en el artículo 2.2 RRVA. Este precepto, incluido entre las "disposiciones generales" del Reglamento, dispone que si la

solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos exigidos, «y sin perjuicio de las normas especiales de subsanación contenidas en este reglamento, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días [...] subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos [...]». Añade el artículo 46 RRVA que, subsanados los defectos, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación (apartado 4).

3. La RSEH, que establece 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, dispone que, en las solicitudes presentadas al amparo del artículo 46 RRVA, «cuando se advierta la existencia de defectos [...] ya sea en la solicitud o en la documentación que lo acompañe, se requerirá al interesado para que proceda a su subsanación en un plazo máximo de 10 días [...], indicando al interesado que la falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones, y se tendrá por no presentada la solicitud» (apartado Cuarto.4.2.3.).

#### CUARTO

- 1. La cuestión que plantea este recurso de casación consiste en si, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado, sin presentación de garantías por imposibilidad de aportarlas, con fundamento en que la ejecución puede irrogar al interesado perjuicios de imposible o difícil reparación, y el órgano llamado a decidir considera que con la documentación aportada no se acredita la posible causación de perjuicios de la expresa índole, puede rechazar directamente la pretensión cautelar o, antes de hacerlo, debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación. En otras palabras, si entre las causas tasadas de subsanación que recoge el artículo 2.1 RRVA, en particular la contemplada en la letra f) [«cualquier otro -extremo- establecido en la normativa aplicable»], puede entenderse incluida la documentación acreditativa del daño irreparable que no se aportó originalmente, al amparo del artículo 46.3 RRVA.

2. Esta cuestión ha sido abordada por el Tribunal Supremo en las dos sentencias que menciona la recurrente en el escrito de preparación. En la primera de ellas, pronunciada el 19 de mayo de 2011 (casación 1673/2007; ES:TS:2011:3722), lo ha hecho interpretando la regulación anterior de la suspensión en vía económico-administrativa y refiriéndose, en particular, al artículo 76.6 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (RCL 1996, 1072 y 2005) (BOE de 23 de marzo) [«RPREA»]. Esa regulación no preveía trámite alguno de subsanación, hasta el punto de que, como se indica en dicha sentencia, «[e]l artículo 76.6 [RPREA], en concreto, contempla la posibilidad de que el Tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto que pretenda suspenderse pueda rechazar la admisión a trámite de la solicitud de suspensión cuando no adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o cuando los documentos que adjuntase no se refiriesen a tal acreditación», añadiendo que «[n]i los artículos 76 y 77 RPREA ni el artículo 233 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, que son normas especiales de aplicación preferente en materia de "suspensión del acto impugnado" sobre las generales citadas por el recurrente, como bien dice la sentencia recurrida, contemplan supuesto alguno, ni concreto ni genérico, de subsanación de defectos, lo cual no supone existencia de indefensión» (FJ 3º).

3. La segunda de las sentencias, pronunciada el 18 de julio de 2011 (casación 2790/2009; ES:TS:2011:5033), aunque, como la recurrida, interpreta la normativa actualmente en vigor, lo hace en un caso completamente distinto del presente, porque en aquél la entidad bancaria reclamante solicitó la suspensión de un requerimiento de información tributaria, sin concretar «los perjuicios de difícil o imposible reparación necesarios para que la pretensión de suspensión pudiera ser admitida a trámite» y,

radicando la justificación de la medida cautelar en los perjuicios de imposible o difícil reparación, «la ausencia de este presupuesto fue la razón por la que no se le dio trámite y se rechazó la solicitud de la entidad recurrente, motivo de la decisión que [en tales circunstancias, podemos añadir ahora] dista mucho de ser una simple cuestión formal subsanable» (FJ 2º). Ni el caso tiene nada que ver con el actual, ni para su resolución se consideró e interpretó la RSEH, porque no fue hecha valer por las partes, quizás porque su invocación no era pertinente, atendidas sus particulares circunstancias.

4. En consecuencia, sobre la cuestión que hemos descrito en el primer punto de este fundamento jurídico, cuya relevancia, por su afección general, resulta indudable, no se ha pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a)], ya que ni lo ha hecho sobre un supuesto equiparable, ni ha podido tener en cuenta la incidencia que sobre el carácter subsanable o no de los documentos que acreditan la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación quepa atribuir a la mencionada RSEH, resolución, no se olvide, elaborada por la propia Administración tributaria. Se hace, por lo tanto, conveniente un pronunciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión.

#### **QUINTO**

- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado, sin presentación de garantías por imposibilidad de aportarlas, con fundamento en que la ejecución puede irrogar al interesado perjuicios de imposible o difícil reparación, y el órgano llamado a decidir considera que con la documentación aportada no se acredita la posible causación de perjuicios de la expresa índole, dicho puede rechazar directamente la pretensión cautelar o, antes de hacerlo, debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación, son los artículos 233.4 LGT ( RCL 2003, 2945 ) , 2.2, 40.2.c) y 46.3 RRVA.

#### **SEXTO**

- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **SÉPTIMO**

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

#### **ACUERDA:**

1º) Admitir el recurso de casación preparado por el procurador don Jorge Laguna Alonso, en representación de Kaleido Freight Services, S.L., contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso

541/2015 .

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

Determinar si, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado, sin presentación de garantías por imposibilidad de aportarlas, con fundamento en que la ejecución puede irrogar al interesado perjuicios de imposible o difícil reparación, y el órgano llamado a decidir considera que con la documentación aportada no se acredita la posible causación de perjuicios de la expresa índole, dicho órgano puede rechazar directamente la pretensión cautelar o, antes de hacerlo, debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 233.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945 ) , General Tributaria , y los artículos 2.2 , 40.2.c ) y 46.3 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 ( RCL 2005, 1069 y 1378) .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menéndez Pérez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas