

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 263/2025 de 10 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3681/2023****SUMARIO:**

Procedimiento económico-administrativo. Suspensión. Requisitos. Suspensión de las sanciones tributarias. *Suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del pago de una sanción de multa.* Cuando lo pretendido sea la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, no resulta de aplicación la regla del art. 212.3 LGT, de suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor, se trataría de una inejecutividad-, sino el principio general previsto en el art. 233.1, pfo primero, LGT, de supeditación a la prestación de garantía. El origen de las providencias de apremio dimana de una declaración de responsabilidad, derivada al recurrido, que se extendía a deudas por el impuesto sobre sociedades y a sanción. La sentencia dictada por la Sala *a quo* considera aplicable, sin mayor justificación, la regla de suspensión automática y sin garantías, propia de las sanciones que son objeto de un recurso o de una reclamación económico-administrativa, a las providencias de apremio que se dirigen a la ejecución forzosa de una sanción ya firme en vía administrativa. No se cuestiona aquí que una sanción firme en vía administrativa no pueda ejecutarse todavía si, recurrida en vía contenciosa e instada la medida cautelar, estuviera pendiente de decisión judicial dicha medida. Lo que se cuestiona es que, una vez firme el auto judicial que denegó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones interesada al órgano judicial, se aplique a las providencias de apremio dictadas en el procedimiento ejecutivo la suspensión automática y sin garantías propia de las sanciones objeto de reclamación. Las providencias de apremio traen causa de una sanción, en el sentido de que se dirigen a hacer efectivo el derecho a cobrar un débito que ha ganado firmeza y que consiste en una multa, pero *no son una sanción*. El procedimiento ejecutivo se inició una vez firme el auto judicial que denegó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones interesada al órgano judicial. No procedía en este caso en vía administrativa la suspensión automática de la sanción impuesta, al amparo del art. 212.3 a) LGT, en relación con el art. 233.1 LGT, como alegó la reclamante ante el TEAC, ya que del propio tenor literal del precepto la suspensión automática de la sanción sin garantía consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación, sólo resulta aplicable cuando se trate de una sanción tributaria, que se encuentre en periodo voluntario de pago, pero no cuando la sanción impuesta se encuentra en la fase de apremio, al no haberse ingresado la misma en periodo voluntario.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda**

Síguenos en...



Sentencia núm. 263/2025

Fecha de sentencia: 10/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3681/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/02/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3681/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 263/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 10 de marzo de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **3681/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas, en el recurso núm. 15/2022.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don José Antonio Sandín Fernández, en nombre y representación de **DON Emilio**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 26 de enero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas, que estimó el recurso núm. 15/2022 interpuesto por la representación procesal de don Emilio, contra la resolución de 28 de octubre de 2021, dictada por la Sala de Suspensiones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que acuerda no admitir a trámite las solicitudes de suspensión de dos providencias de apremio.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO:

1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don José Antonio Sandín Fernández, en nombre y representación de don Emilio, contra la resolución de fecha 28 de octubre de 2022, dictada por la Sala de Suspensiones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias; acto que anulamos por ser contrario a Derecho, con las consecuencias de toda índole -entre ellas, la nulidad de los actos de ejecución que traigan causan de las providencias de apremio cuya suspensión fue indebidamente inadmitida- legalmente inherentes a este pronunciamiento.

2º.- Imponer las costas del recurso a la Administración demandada» (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Síguenos en...



Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 212.3, 233.1 y 233.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»] y 39.3 y 46.4 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 [«RRVA»].

2.La Sala de instancia, por auto de 27 de abril de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y don Emilio, representado por el procurador don José Antonio Sandín Fernández, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de enero de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar, cuando lo pretendido sea la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, si es de aplicación la regla del artículo 212.3 de la Ley General Tributaria y procede, por tanto, la suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor, se trataría de una inejecutividad-, o rige el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, LGT, de supeditación a la prestación de garantía.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: Los artículos 212.3, 233.1 y 233.6 de la LGT; y 39.3 y 46.4 del RRVA, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2.El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 15 de marzo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba. Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada y el tenor de los artículos que aduce infringidos, expone que la sentencia, sin mayor justificación ni explicación, considera aplicable la excepcional regla de suspensión automática y sin garantías, propia de las sanciones objeto de reclamación, al caso de la providencia de apremio que se orienta a la ejecución forzosa de una sanción ya firme en vía administrativa.

Señala que las providencias de apremio traen causa de una sanción -en el sentido de que se enderezan a hacer efectivo el derecho a cobrar un débito que ha ganado firmeza y que consiste en una multa- pero no son una sanción.

Sostiene que la sentencia infringe la norma al asimilar a sanción las providencias de apremio. No es que no quepa la analogía o extensión de la regla excepcional (que no cabe), es que los términos de las normas aplicables no dejan lugar a duda, pues rigen (i) la suspensión de sanciones, no de actos distintos (como las providencias de apremio) y, sobre todo, (ii) porque precisan que esta suspensión automática está referida a las sanciones que estén *"en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa"*. Una vez la sanción es firme en vía administrativa, cesa el régimen excepcional de su suspensión automática, por tanto, la sanción ya es ejecutiva. Añade que los actos de ejecución (así, las providencias de apremio) son recurribles (por motivos tasados) y puede interesarse su suspensión, pero por mucho que subyaga una sanción, tal suspensión se rige por las reglas generales (art. 233, apartados 1 a 5, de la LGT y, en enumeración sistemática, art. 39.2 del RGAR): condicionada a garantía o a la apreciación de la causación de perjuicios de difícil o imposible reparación.

Afirma que esta cuestión ya fue examinada por esta Sala en el sentido postulado por la Abogacía del Estado en STS 2427/2016, de 14 de noviembre (recurso de casación 2968/2015; ECLI:ES:TS:2016:4865).

En último término, señala que el acuerdo de inadmisión encuentra sólido fundamento en la LGT y en el RRVA.

Deduce la siguiente pretensión:

"[...] la cuestión de interés casacional objetivo debe resolverse en el sentido siguiente: Cuando lo pretendido es la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, impuesta

mediante acuerdo que ya ha ganado firmeza en vía administrativa, no es de aplicación la regla del artículo 212.3 de la LGT ni procede, por tanto, la suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía, sino que rige el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, LGT, de supeditación a la prestación de garantía (sin perjuicio de otros supuestos en que quepa acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, por considerar el tribunal que conozca de la reclamación que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación).

Nuestra pretensión es que, sobre esta base, la sentencia de instancia sea casada y el recurso contencioso-administrativo sea, por tanto, íntegramente desestimado".

Termina solicitando a la Sala:

«[...] dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución económico-administrativa que fue objeto del recurso resuelto por ella».

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida y personada, don Emilio, para que pudiera oponerse al recurso, dejó transcurrir el plazo concedido sin presentar escrito de oposición por lo que se la tuvo por decaída en su derecho.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 30 de mayo de 2024, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 4 de diciembre de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de febrero de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, cuando lo pretendido sea la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, si es de aplicación la regla del artículo 212.3 de la Ley General Tributaria y procede, por tanto, la suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor, se trataría de una inejecutividad-, o rige el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, LGT, de supeditación a la prestación de garantía.

2.Los hechos del litigio relevantes para su resolución y que no resultan controvertidos, conforme se desprende de las actuaciones, son los siguientes.

2.1.El origen de las providencias de apremio dimana de una declaración de responsabilidad, derivada al recurrido, que se extendía a deudas por el impuesto sobre sociedades y a sanción.

En efecto, como resulta de las actuaciones del expediente, en virtud de acuerdo de fecha 21 de abril de 2017 se declaró la responsabilidad subsidiaria del recurrente en la instancia, don Emilio, al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT, en relación con las deudas de la mercantil Informática y Tecnologías Avanzadas, S.A., responsabilidad que se extendía a deudas por liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y a una sanción.

2.2.El Sr. Emilio, previa formulación de recurso de reposición, interpuso reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de derivación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], que dictó resolución desestimatoria el 23 de julio de 2020.

2.3.Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esa resolución ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, tramitado en la Sección Séptima con el nº 1510/2020, se solicitó por don Emilio en ese recurso, como medida cautelar, la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria sin aportación de garantías. La medida cautelar solicitada fue desestimada por auto de 9 de diciembre de 2020.

2.4.El 10 de abril de 2021, le fue notificado al Sr. Emilio el otorgamiento de nuevos plazos de ingreso en periodo voluntario - art. 62.2. LGT-. Al no atender los pagos, se dictaron las providencias de apremio, de 28 de junio de 2021, que se encuentran en el origen de este recurso.

2.5.Las providencias de apremio fueron objeto de reclamación en vía económico-administrativa, interesando don Emilio la suspensión automática basándose en "el carácter sancionador de la deuda".

Síguenos en...



La Sala de Suspensiones del TEAR de Canarias, en resolución de 28 de octubre de 2021, acordó no admitir a trámite las solicitudes de suspensión de las providencias de apremio.

2.6. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas, dictó sentencia estimatoria en fecha 26 de enero de 2023.

La razón de decidir de la sentencia consiste, de un lado, en que era procedente la suspensión automática de las providencias de apremio en aplicación de los artículos 212.3 y 233.1 de la LGT, así como el artículo 39.3 del RGRA. Y de otro, cuestiona la Sala de instancia que la resolución del TEAR de Canarias fuera conforme a Derecho en cuanto acuerda la inadmisión, sosteniendo que "[...] la única solución respetuosa con el art. 46.4 del Reglamento referido habría sido la de desestimar tales peticiones".

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos de la Ley General Tributaria [«LGT»] cuya interpretación resulta relevante son los artículos 212.3 y 233.1.

«Artículo 212. Recursos contra sanciones.

(...)

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación. (...)

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

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

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.»

2. Asimismo, será necesario tener en consideración los artículos 39.3 y 46.4 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 [«RRVA»].

«Artículo 39. Supuestos de suspensión.

(...)

2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento.

b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47.

c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

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.»

«Artículo 46. Suspensión por el tribunal económico-administrativo.

(...)

4. Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, 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 o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

La 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.

El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 31 de enero de 2024, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar, cuando lo pretendido sea la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, si es de aplicación la regla del artículo 212.3 de la Ley General Tributaria y procede, por tanto, la suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor, se trataría de una inejecutividad-, o rige el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, de la LGT, de supeditación a la prestación de garantía.

La cuestión, pues, debatida gira en torno a determinar el régimen aplicable a la suspensión de la ejecución de las providencias de apremio recurridas en vía económico-administrativa que dimanen de sanciones y, en particular, a si les es de aplicación la suspensión automática sin garantías que prevé el artículo 212.3 LGT.

2. Esta Sala, en reiterada doctrina jurisprudencial, se ha pronunciado sobre el artículo 212.3 de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación.

En efecto, en la STS 142/2023, de 7 de febrero (rec. 109/2021, ECLI:ES:TS:2023:408), se nos interrogaba sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación y, en caso de que se confirmara la misma (como así efectivamente hicimos), se trataba de dilucidar a continuación si, sobre la base de dicho carácter sancionador, el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad.

Pues bien, en la sentencia, cit., hemos declarado que «[...] la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria», pues la Sala considera que «[...] no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma, la suspensión de las sanciones administrativas como manifestación del *ius puniendi* del Estado, de un modo semejante al que rige en el Código penal para las penas», y añadimos que «[b]uena prueba de que no existe esa absoluta vinculación con trascendencia constitucional ello es que, de una parte, el principio de suspensión de las sanciones administrativas, en realidad, su no ejecutoriedad en la fase revisora administrativa -por ende, también de las tributarias- no es ni siquiera coetáneo de la Constitución» y de otra «[...] la consideración de que, en sede judicial, la sanción no experimenta ninguna singularidad, en materia cautelar, esto es, no prolonga *per sesu* inefectividad hasta la sentencia firme. Si fuera de otro modo, esto es, si la firmeza de la sanción fuera un concepto nacido *ope legis* de la presunción de inocencia, los Tribunales de justicia carecerían de todo margen posible para determinar el régimen cautelar de tales sanciones cuando fueran impugnadas judicialmente, siendo así que la realidad cotidiana, basada en la práctica de los Tribunales y en la propia jurisprudencia, nos indica justamente lo contrario».

Finalmente se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"1. Se reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.

Síguenos en...

2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad solidaria del citado art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución.

3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, *in fine*, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos".

Esta doctrina jurisprudencial ha sido reiterada por la Sala, entre otras en STS núm. 729/2023, de 5 de junio (rca. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655), en relación con el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria, derivada a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones - art. 43.1.a) LGT-.

3. Sin embargo, este Tribunal no se ha pronunciado sobre la cuestión de interés casacional que ahora se suscita, consistente, como se ha expuesto, en determinar el régimen aplicable a la suspensión de la ejecución de las providencias de apremio recurridas en vía económico-administrativa que dimanen de sanciones.

En el caso que se enjuicia, partiendo de que son hechos incontrovertidos, como recoge el auto de admisión, que el origen de las providencias de apremio dimana de una declaración de responsabilidad derivada al recurrido, que se extendía a deudas por el impuesto sobre sociedades y a sanción; y que la suspensión rogada se refería a una providencia de apremio para la ejecución forzosa de una sanción firme, cuya suspensión había sido denegada previamente por auto de la Audiencia Nacional, la cuestión que ahora se plantea es si era procedente la suspensión automática de las providencias de apremio en aplicación del artículo 212.3 y 233.1 de la LGT.

4. La interpretación realizada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación no puede ser compartida por este Tribunal, por las siguientes consideraciones.

4.1. La sentencia dictada por la Sala *a quo* considera aplicable, sin mayor justificación, la regla de suspensión automática y sin garantías, propia de las sanciones que son objeto de un recurso o de una reclamación económico-administrativa, a las providencias de apremio que se dirigen a la ejecución forzosa de una sanción ya firme en vía administrativa. En efecto, el procedimiento ejecutivo se inició una vez firme el auto judicial que denegó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones interesada al órgano judicial.

Tal como expone el Abogado del Estado, no se cuestiona aquí que una sanción firme en vía administrativa no pueda ejecutarse todavía si, recurrida en vía contenciosa e instada la medida cautelar, estuviera pendiente de decisión judicial dicha medida. Lo que se cuestiona es que, una vez firme el auto judicial que denegó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones interesada al órgano judicial, se aplique a las providencias de apremio dictadas en el procedimiento ejecutivo la suspensión automática y sin garantías propia de las sanciones objeto de reclamación.

4.2. Confunde la Sala los supuestos en que el acto recurrido es una sanción y aquellos otros, como el examinado, en que el acto recurrido, en este caso las providencias de apremio, *traigan causada* una sanción. En efecto, las providencias de apremio *traen causa de una sanción*, en el sentido de que se dirigen a hacer efectivo el derecho a cobrar un débito que ha ganado firmeza y que consiste en una multa, pero *no son una sanción*.

Cuando el acto recurrido sea un acuerdo sancionador resultará de aplicación la regla del artículo 212.3 de la LGT, atinente a la suspensión automática de la sanción, sin la prestación de garantía, pero no así cuando el acto recurrido, cuya suspensión en vía económica-administrativa se solicita, sea una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, pues en este caso resultará de aplicación el principio general previsto en el artículo 233.1 de la LGT, de supeditación a la prestación de garantías.

4.3. La Sala de instancia infringe el art. 212.3 LGT al asimilar las providencias de apremio a las sanciones.

En efecto, del tenor de los preceptos examinados se desprende, sin dificultad, que la regla excepcional de suspensión automática y sin garantías rige para las sanciones y no para otros actos distintos -como son las providencias de apremio- y, además, está referida a sanciones que estén "*en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa*" [artículo 212.3.a)]. De esta forma, una vez que la sanción es firme en vía administrativa -y, en su caso, se ha pronunciado el órgano judicial en caso de que haya sido

recurrida en vía contenciosa y se haya instado la medida cautelar- cesará el régimen excepcional de suspensión automática y pasará a ser ejecutiva. En consecuencia, los actos de ejecución que se dicten, providencias de apremio, serán recurribles por motivos tasados, pudiendo interesarse la suspensión, pero por mucho que traigan causa de una sanción, dicha suspensión se regirá por el principio general previsto en el art. 233.1 de la LGT, de supeditación a la prestación de garantías.

4.4. Esta cuestión ya fue examinada y resuelta por esta Sala en sentencia núm. 2427/2016, de 14 de noviembre (recurso de casación 2968/2015; ECLI:ES:TS:2016:4865). En el caso por ésta resuelto la sentencia recurrida en casación (de 16 de julio de 2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, recurso número 481/2012) estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de octubre de 2012, adoptada en la pieza separada de suspensión de la reclamación económico-administrativa formulada contra acuerdo de Dependencia Regional de Recaudación que inadmitió por extemporáneo el recurso de reposición presentado contra una providencia de apremio dictada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, "sanción paralela, 2009, por acreditar improcedentemente partidas a compensar en el modelo 200".

En su FD segundo se declara:

«[...] Conviene señalar, ante todo, que no procedía en este caso en vía administrativa la suspensión automática de la sanción impuesta, al amparo del art. 212.3 a) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 233.1 de la misma, como alegó la reclamante ante el TEAC, ya que del propio tenor literal del precepto la suspensión automática de la sanción sin garantía consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación, sólo resulta aplicable cuando se trate de una sanción tributaria, que se encuentre en periodo voluntario de pago, pero no cuando la sanción impuesta se encuentra en la fase de apremio, al no haberse ingresado la misma en periodo voluntario.

En este último caso, podrá recurrirse y solicitarse, al mismo tiempo, la suspensión del ingreso, pero, si se pretende obtener la suspensión con dispensa total de garantías, en aplicación de las previsiones generales del art. 233.4, es necesario acreditar fehacientemente que la ejecución puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación, debiendo seguirse a estos efectos los trámites previstos al efecto en el art. 46 del Reglamento de revisión de actos en vía administrativa de 13 de mayo de 2005».

4.5. En suma, en aquellos casos, como el examinado, en que lo pretendido por el demandante en la instancia -recurrido en casación- es la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, no resulta de aplicación la regla del artículo 212.3 de la LGT, de suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor se trataría de una inejecutividad-, sino el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, de la LGT, de supeditación a la prestación de garantía.

5. En último término, alega el Abogado del Estado sobre el razonamiento de la sentencia recurrida -"nota primera"-en el que se cuestiona que la resolución del TEAR de Canarias fuera conforme a Derecho en cuanto acuerda su inadmisión, sosteniendo la Sala de instancia que "[...] la única solución respetuosa con el art. 46.4 del Reglamento referido habría sido la de desestimar tales peticiones, pues el análisis efectuado por la Sala de Suspensiones no es el propio de un acto cuyo objeto se circunscribe a algo tan simple como determinar la admisión o inadmisión a trámite de una solicitud; máxime sabiendo las gravísimas consecuencias que, a diferencia de la desestimación, lleva aparejada la solución e inadmisión (art. 42.2 del Reglamento de repetida cita)".

Se trata de un motivo alegado frente a la sentencia impugnada cuyo examen no es factible al no estar incluido como cuestión de interés casacional en el auto de admisión.

Si bien es cierto que el referido obstáculo procesal no es absoluto, toda vez que esta Sala admite, en principio, el posible examen en la sentencia de casación de pretensiones o motivos no incluidos en el elenco de cuestiones de interés casacional en que fructifican las preguntas que el auto de admisión formula -siempre que hubieran sido incluidas, denunciando la infracción que al efecto hubiera incurrido la sentencia impugnada, en el escrito de preparación y luego, reproducidas en el de interposición, que es el trance en que se debe incorporar la pretensión casacional-.

Así, en el punto V del acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2021 consta lo siguiente:

"[...] V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN.

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional [...]."

Sin embargo, tal como se ha expuesto, es necesario que se dé esa conexión lógico-jurídica habilitante con la identificada en el auto de admisión como dotada de interés casacional, lo que no se advierte en el caso que se examina.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que cuando lo pretendido sea la suspensión en vía económico-administrativa de una providencia de apremio derivada del incumplimiento del deber de pago de una sanción de multa, no resulta de aplicación la regla del artículo 212.3 de la Ley General Tributaria, de suspensión automática del curso de dicha providencia de apremio, sin garantía -en rigor, se trataría de una inejecutividad-, sino el principio general previsto en el artículo 233.1, párrafo primero, de la LGT, de supeditación a la prestación de garantía.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.Haber lugar al recurso de casación deducido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 26 de enero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas, en el recurso núm. 15/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero.Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 15/2022 promovido por la representación procesal de don Emilio contra la resolución de 28 de octubre de 2021, dictada por la Sala de Suspensiones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, relativa a providencias de apremio.

Cuarto.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).