R. CASACION núm.: 496/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 2065/2017

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 21 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/496/2017, interpuesto por KALEIDO FREIGHT SERVICES, S.L., representada por el procurador don Jorge Laguna Alonso, 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, sin necesidad de prestación de caución, de la liquidación tributaria impugnada. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de octubre de 2016 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (ES:AN:2016:3882), desestimatoria del recurso 541/2015.

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) Kaleido Freihgt Services, A.L. («KALEIDO», en lo sucesivo), impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (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, a su juicio, se desprendería de las cuentas anuales del ejercicio 2013, que adjuntaba, 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.

b) 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 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [RRVA], 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).

c) 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 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 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], 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.

d) En el seno del recurso contencioso-administrativo solicitó la suspensión sin garantías de la resolución recurrida, solicitud que fue acogida en reposición mediante auto de 13 de abril de 2016, accediendo a la suspensión de los “efectos positivos” de aquélla.

e) 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 en 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).

f) KALEIDO interesó la aclaración de la sentencia, solicitud rechazada en auto de 12 de diciembre de 2016.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación

1. KALEIDO preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 4 de enero de 2017.

2. Identificó como infringidos (i) los artículos 2.2 y 46.3 RRVA y (ii) el apartado Cuarto.4.2.3 RSEH.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 18 de enero de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 29 de marzo siguiente, por considerar concurrente la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], en la siguiente cuestión jurídica:

«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, puede rechazar directamente la pretensión cautelar o, antes de hacerlo, debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación».

4. El referido auto identificó como normas que, en principio, deberían ser objeto de interpretación: (i) el artículo 233.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT] y (ii) los artículos 2.2., 40.2.c) y 46.3 RRVA, (iii) en relación con el apartado Cuarto.4.2.3 RSEH.

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.

1. KALEIDO interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 22 de mayo de 2017.

2. Delimita la cuestión litigiosa del siguiente modo: el carácter antijurídico de la praxis del TEAC (avalada por la Audiencia Nacional), pues, antes de inadmitir la petición de suspensión, debió requerir la subsanación de las (supuestas) carencias apreciadas en la misma. La omisión de ese requerimiento de subsanación intoxica jurídicamente la inadmisión decretada, pues ésta fue acordada obviando un trámite básico trascendental.

3. Considera que la ineludible necesidad de proceder a practicar un requerimiento de subsanación con carácter previo a decidir la inadmisión se obtiene con claridad de los siguientes preceptos:

3.1. Del artículo 2.2 RRVA, que incluye una taxativa y genérica regla que obliga a requerir la subsanación de los defectos apreciados en la primitiva petición: si la petición no reúne los requisitos del apartado 1 del mismo precepto [en el que se encuentra la de incluir cualquier otro extremo establecido en la normativa aplicable (artículo 2.1.f) RRVA)], se requerirá al interesado para que en el plazo de 10 días subsane la falta. En el caso la suspensión solicitada se basaba en el artículo 233.4 LGT (causación de perjuicios de difícil o imposible reparación), que tiene reflejo en el artículo 39.2.b) RRVA, el cual remite a las previsiones del artículo 46 RRVA, cuyo apartado 2 determina que, si la deuda se encuentra en periodo voluntario, la solicitud de suspensión sustentada en que la ejecución puede causar daños de la índole expresada debe incorporar la documentación a que se refiere la letra c) del artículo 40.2 RRVA, esto es, la que acredite la circunstancia invocada.

3.2. Del artículo 46.3 RRVA, al que debió prestar su atención la Audiencia Nacional, en lugar de a los artículos 43 y 44 RRVA, relativos a la suspensión automática o a la garantizada con otras cauciones, respectivamente. El citado artículo 46.3 dispone que, examinada la solicitud, se procederá en su caso a la subsanación prevista en el artículo 2.2 del mismo texto reglamentario. De este precepto, KALEIDO obtiene las siguientes conclusiones: (a) el inciso “en su caso” no es un cheque en blanco para que el TEAC decida discrecionalmente si la subsanación es o no procedente, sino que la cautela del legislador viene a contemplar aquellos supuestos en los que

efectivamente concurra un defecto subsanable en la solicitud original y (b) la referencia expresa del artículo 46.3 RRVA al artículo 2.2 RRVA no introduce ninguna distorsión, porque (i) la remisión responde al propio tramite de subsanación, (ii) la letra f) del artículo 2.1 RRVA remite al apartado Cuarto.1.10 RSEH, conforme al que cuando la solicitud de suspensión se presente al amparo de lo dispuesto en el artículo 46 RRVA deberá acompañarse la documentación acreditativa de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación (esta previsión de la RSEH supone que un defecto en la documentación acreditativa es, a la luz del artículo 2.2 RRVA, motivo de obligado requerimiento de subsanación) y (iii) la propia literalidad del artículo 2.2 RRVA supone que el requerimiento era preceptivo.

3.3. Del apartado Cuarto.4.2.3 RSEH, con arreglo al que, cuando se aprecie en la solicitud o en la documentación que la acompañe la existencia de defectos distintos del que indica el apartado Cuarto.4.2.2 (solicitudes de suspensión no vinculadas a reclamación alguna), se requerirá al interesado para que proceda a la subsanación en el plazo de 10 días. Razona que el RSEH es una norma de obligado cumplimiento para la Administración y los tribunales económico-administrativos, como se deduce de su artículo 3.

4. De todo lo anterior obtiene que la inadmisión de una solicitud de suspensión sin garantía sólo cabe en tres posibles y exclusivas situaciones: (i) cuando la solicitud de suspensión no esté vinculada con una reclamación económico-administrativa (apartado Cuarto.4.2.3 RSEH); (ii) cuando, subsanados los defectos, no se pueda deducir de la documentación incorporada al expediente la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación (apartado Cuarto.4.2.4 RSEH) y (iii) cuando no se atienda el requerimiento (apartado Cuarto.4.2.3 RSEH, *in fine*).

5. Precisa que no existe jurisprudencia sobre si resulta necesario, o no, 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, proceder a requerir de subsanación. Reconoce que el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en dos ocasiones sobre tal

extremo en las sentencias de 19 de mayo de 2011 (casación 1673/2007; ES:TS:2011:3722) y 18 de julio de 2011 (casación 2790/2009: ES:TS:2011:5033), pero en la primera se interpretó y aplicó una regulación anterior a la actualmente vigente y en la segunda, si bien tuvo en cuenta la normativa aplicable al actual caso, se trataba de un supuesto distinto, como se razona en el auto de admisión de este recurso de casación. Añade que, recientemente, en la sentencia de 24 de febrero de 2016 (casación 1301/2014; ES:TS:2016:695) el Tribunal Supremo ha distinguido, en las solicitudes de suspensión sin garantía, entre la fase de admisión y la fase de resolución, siendo así que, dado que la acreditación de la concurrencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación invocados debe evaluarse en la preliminar fase de admisión, no cabe calificar ese análisis de cuestión de fondo y, por lo tanto, no susceptible de subsanación.

6. Solicita el dictado de sentencia que, estimando el recurso de casación:

6.1. Anule la sentencia recurrida, así como la resolución del TEAC de la que trae causa. Pide a este Tribunal que, conforme al artículo 93 LJCA y por economía procesal, resuelva sobre la petición de suspensión sin garantía, admitiéndola a trámite y estimándola, ordenando a la AEAT que respete tal decisión. Subsidiariamente, interesa que, con retroacción de las actuaciones, se ordene al TEAC que requiera a KALEIDO para que subsane una concreta –y expresamente especificada- carencia en su petición inicial, resolviendo después sobre la suspensión interesada.

6.2. Fije la interpretación de las normas señaladas en el auto de admisión a trámite en el sentido de exigir a los tribunales económico-administrativos que, antes de dictar una inadmisión de una petición de suspensión sin garantía (vinculada a una reclamación previa o simultánea contra el acto cuya suspensión se interesa), requieran al reclamante para que subsane su petición inicial en aquel concreto y específico aspecto que el propio órgano económico-administrativo apunte expresamente como carencia o defecto inicial.

CUARTO.- Oposición al recurso

1. El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, se opuso al recurso en escrito registrado el 9 de junio de 2017, en el que interesó su desestimación.

2. Considera innecesaria la subsanación pretendida por la compañía recurrente, haciendo propios los razonamientos contenidos en los fundamentos de Derecho sexto y octavo de la sentencia recurrida.

3. Frente a los argumentos de la recurrente hace valer el tenor literal del artículo 46.4 RRVA. Expone que el TEAC, a la vista de la documentación aportada por la solicitante, no estimó necesario el trámite de subsanación, porque no había nada que subsanar, y decidió la inadmisión de la solicitud de suspensión porque no existían indicios de perjuicios de difícil o imposible reparación. A su juicio, tal decisión es impecable jurídicamente. Enfatiza que en ninguna norma de Derecho objetivo se exige que el TEAC tenga que pedir la subsanación de la documentación ya aportada cuando de ella no resulte acreditada la existencia de indicios de perjuicios de difícil o imposible reparación.

4. Señala que existe ya un pronunciamiento del Tribunal Supremo (la citada sentencia de 19 de mayo de 2011, casación 1673/2007) conforme al que no hay necesidad de subsanar carencia o requisito alguno para justificar la situación de perjuicios de difícil o imposible reparación.

5. Termina oponiéndose a la pretensión deducida de contrario, porque la resolución del TEAC fue suspendida, en sus “efectos positivos”, por auto de la Sala de instancia de 13 de abril de 2016.

CUARTO.- Vista pública, deliberación y votación

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que ha tenido lugar el día 5 de diciembre de 2017, pasándose acto seguido a la deliberación para votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por KALEIDO, es o no conforme a Derecho en su tarea interpretativa de los artículos 233.4 LGT y 2.2, 40.2.c) y 46.3 RRVA, en relación con el apartado Cuarto.4.2.3 RSEH.

2. Pata desentrañar si en esa tarea la Sala de instancia ha infringido tales preceptos, la cuestión jurídica con interés casacional que ha justificado la admisión del recurso 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, puede rechazar directamente la pretensión cautelar (como admite la sentencia impugnada) o, antes de hacerlo (según sostiene y pide la sociedad recurrente), debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación.

SEGUNDO.- La regulación de la medida cautelar de suspensión en la vía económico-administrativa

1. Con arreglo al artículo 233 LGT, en la vía económico-administrativa puede obtenerse la suspensión de la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos y con las condiciones que se indican a continuación:

a) De forma automática, si se refiere a sanciones (apartado 1, segundo párrafo).

b) Tratándose de otros actos, también de forma automática si se asegura su importe a través de determinadas garantías (apartados 1, primer párrafo, y 2).

c) Si el interesado no puede aportar esas específicas garantías, cabe acordar la suspensión si presenta otras, ponderando su suficiencia (apartado 3).

d) Con dispensa parcial o total de garantías, si la ejecución pudiera causar al reclamante perjuicios de difícil o imposible reparación (apartado 4).

e) Sin aportación de garantías, si se aprecia que al dictar el acto reclamado se ha incurrido en un error aritmético, material o de hecho (apartado 5).

f) También sin aportación de garantías, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida y el interesado alegue y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación (apartado 10).

2. Estas previsiones legales son desarrolladas por el RRVA, que contempla los siguientes supuestos:

a) Suspensión automática de las sanciones (artículo 39.3).

b) Suspensión automática de otros actos por aportación de alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 LGT, garantía que debe acompañarse a la solicitud de suspensión, siendo subsanables los defectos del documento en que se formalice. Si el requerimiento de subsanación es cumplimentado, pero se entienden no subsanados los defectos, procede la denegación de la suspensión [artículos 39.2.a), 40.2.a) y 43; apartado 4 de este segundo precepto en cuanto a la posibilidad de subsanación].

c) Suspensión con ponderación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 LGT. En la solicitud de suspensión debe justificarse la imposibilidad de presentar las garantías del artículo 233.2 LGT, detallando la naturaleza y las características de las que se ofrezcan. Son subsanables los defectos de que padezca la solicitud; aquí también, si se contesta al requerimiento de subsanación, pero se consideran no subsanados los defectos, el desenlace es la desestimación de la solicitud [artículos 39.2.a), 40.2.b) y 44, apartados 3 y 4 de este segundo artículo en cuanto a la subsanación].

d) Suspensión con dispensa total o parcial de garantías, cuando el órgano de revisión que conozca de la reclamación considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil imposible de reparación, sobre la que nos detendremos en el siguiente fundamento jurídico [artículos 39.2.b), 40.2.c), 46 y 47].

e) Suspensión sin necesidad de aportar garantía, si se aprecia que al dictarse el acto reclamado se incurrió en un error aritmético, material o de hecho, circunstancia que debe justificarse en la solicitud [artículos 39.2.c), 40.2.d, 46 y 47].

f) Suspensión, también sin aportación de garantías o con dispensa parcial de las mismas, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si su ejecución es susceptibles de causar perjuicios de imposible o difícil reparación [artículos 39.2.d), 40.2.c), 46 y 47].

3. En todo caso, la solicitud de suspensión debe ir vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea; si no es así, la solicitud de suspensión carecerá de eficacia sin necesidad de un acuerdo de inadmisión (artículo 40.1, último párrafo).

4. También en todo caso, la suspensión debe pedirse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión (artículo 40.2, párrafo inicial).

5. Con carácter general, los defectos de los escritos y solicitudes que se presenten en el ámbito de la revisión administrativa o económico-administrativa de actos tributarios son subsanables en el plazo de 10 días (artículo 2.2).

6. A su vez, las anteriores previsiones legales y reglamentarias han sido desarrolladas en la RSEH, que establece criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones económico-administrativas. Su vocación es incorporar en un único texto los criterios de actuación en la materia (*vid.* el penúltimo párrafo de su preámbulo). El apartado Cuarto regula la suspensión de los actos objeto de reclamación económico-administrativa. Su punto 1 contiene las "Reglas Generales", entre las que conviene destacar la necesidad de que la solicitud se formalice en escrito independiente (regla 1.2) y la posibilidad que tiene el solicitante de incorporar cuantos datos y documentos considere necesarios para la valoración de su solicitud (reglas 1.4 y 1.6, último párrafo en ambos casos).

TERCERO.- En particular, la suspensión con dispensa de garantías por ser la ejecución susceptible de causar perjuicios de difícil o imposible reparación

1. Como ha quedado apuntado, prevista en el artículo 233.4 LGT, es desarrollada por los artículos 39.2.b), 40.2.c), 46 y 47 RRVA.

2. La solicitud de suspensión debe ir acompañada de la documentación que acredite que la ejecución del acto reclamado pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación [artículo 40.2.c) RRVA]. Más en particular, el interesado deberá hacer constar la naturaleza, características y alcance de los perjuicios en que fundamenta la petición [apartado Cuarto.1.6.a) RSEH], acompañando los documentos que acrediten su existencia [apartado Cuarto.1.10.a) RSEH].

3. Si la solicitud de suspensión no está vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea, carece de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión (artículo 40.1 RRVA, último párrafo, y apartado Cuarto.4.2.2 RSEH).

4. De apreciarse defectos distintos del anterior, «ya sea en la solicitud o en la documentación que la acompañe», se procederá a su subsanación en el plazo de 10 días (artículo 46.3, en relación con el 2.2, ambos RRVA, y apartado Cuarto.4.2.3 RSEH).

5. Cuando no se atienda al requerimiento de subsanación, procederá el archivo de las actuaciones (apartado Cuarto.4.2.3 RSEH, *in fine*). Si, pese a ser atendido, se entienden no subsanados los defectos, la solicitud deberá ser inadmitida (artículo 46.3 RRVA, segundo párrafo).

6. 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» (artículo 46.4 RRVA, primer párrafo) o «cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación» (apartado Cuarto.4.2.4 RSEH).

CUARTO.- La documentación acreditativa de los perjuicios de imposible o difícil reparación y su subsanación

1. Así pues, el interesado debe presentar una solicitud independiente pidiendo la suspensión del acto objeto de una reclamación simultánea o anterior, adjuntando la documentación que acredite que su ejecución puede causarle daños y perjuicios de difícil o imposible reparación.

2. Realizada esta presentación, al órgano llamado a decidir le cabe (i) requerir al peticionario para que subsane en 10 días defectos en la solicitud o

en la documentación que adjunta o, (ii) si no considera necesario el trámite de subsanación, resolver la solicitud.

3. En la primera hipótesis, una vez transcurrido el plazo de 10 días, pueden presentarse las siguientes situaciones: (i) que el solicitante no cumplimente el trámite, en cuyo caso procederá el archivo de la petición; (ii) que atienda el requerimiento de subsanación pero sin subsanar los defectos, situación en la que el desenlace previsto en la norma es la inadmisión de la solicitud; y (iii) que los defectos sean subsanados.

4. En esta última tesitura, la cuestión no difiere de los casos en que no haya sido necesario abrir un trámite de subsanación: procede resolver la solicitud. En este punto, cabe (i) estimarla, ordenando la suspensión con el alcance que sea y, en su caso, con la aplicación parcial de garantías, o (ii) inadmitirla, si de la documentación incorporada no se puede deducir la existencia de perjuicios (de indicios de los perjuicios dice el RRVA) de difícil o imposible reparación (no se prevé la desestimación para esta situación, sino la inadmisión –sobre este particular nos detendremos más adelante).

5. De esta regulación se obtiene que el trámite de subsanación está previsto para reparar defectos en la solicitud o en la documentación que la acompaña, esto es, para remediar taras propias de los soportes que contienen la petición o los elementos de juicio enderezados a acreditar los daños que se alegan y su carácter de irreparables o de difícil reparación. Se trata de hacer frente a las carencias formales propias de tales piezas, que, en lo que a la documentación adjunta se refiere, impiden apreciar su poder de convicción o su capacidad para acreditar la concurrencia de los perjuicios de la expresada índole.

6. El trámite de subsanación no tiene, sin embargo, por objeto suplir una falta de actividad probatoria que no se realizó en tiempo oportuno o de suplir por otros los documentos presentados, que no acreditan suficientemente, ni siquiera de forma indiciaria, que la ejecución es susceptible de causar al interesado daños de imposible o difícil reparación. En la ya citada

sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/2009), esta Sala ha afirmado que la ausencia de tales perjuicios o de su acreditación no es «una simple cuestión formal subsanable».

7. Por tanto, podemos concluir que, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, con fundamento en que la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un trámite de subsanación sino resolver la solicitud en cuanto al fondo, rechazándola.

8. El devenir de los acontecimientos en este caso evidencia la corrección de esta interpretación. La Sala de instancia, en auto de 13 de abril de 2016 (dictado en la pieza separada de suspensión del recurso contencioso-administrativo en que fue pronunciada la sentencia impugnada en casación) accedió a suspender los efectos positivos de la resolución del TEAC recurrida porque, habida cuenta de la documentación aportada (que fue la que tuvo a su disposición dicho órgano administrativo), la ejecución podía irrogar a KALEIDO perjuicios de imposible o difícil reparación. Como se ve, no se trataba de una cuestión formal susceptible de subsanación, sino otra de fondo relativa al poder de convicción de los documentos presentados por dicha compañía con su solicitud de suspensión.

QUINTO.- El contenido de la resolución del tribunal económico-administrativo rechazando la solicitud de suspensión

1. Tanto el RRVA (artículo 46.4, primer párrafo) como la RSEH (apartado Cuarto.4.2.4, primer párrafo) determinan que, subsanados los defectos o sin trámite de subsanación cuando no sea necesario, la solicitud debe ser inadmitida si de la documentación acompañada no puede deducirse

la existencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación (el primero de los preceptos habla de “indicios”).

2. La primera observación que cabe hacer es que tal forma de resolver no es la ajustada a la razón de decidir. Las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión. No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud. Basta la lectura del artículo 239.4 LGT para comprobar que una resolución de inadmisión no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma.

3. Esta distinción está presente en nuestra jurisprudencia, que ha afirmado la necesidad de diferenciar entre las fases de admisión y de decisión, reservando a esta última la valoración de la capacidad de la ejecución para causar perjuicios de difícil o imposible reparación [sentencias de 20 de noviembre de 2014 (casación 4341/2012; ES:TS:2014:4685), FJ 4º; 19 de febrero de 2016 (casación 1852/2014; ES:TS:2016:550), FJ 4º; y 24 de febrero de 2016 (casación 1301/2014; ES:TS:2016:695, FJ 3º)]. Es verdad que esta jurisprudencia, de forma implícita, admite una decisión de inadmisión cuando de la documentación aportada no se obtengan “indicios” de los perjuicios alegados (expresión que es la utilizada por el RRVA, no por la RSEH). Pero un análisis más detenido del marco normativo y de los parámetros utilizados para resolver por los órganos económico-administrativos, conducen a este Tribunal a precisar su jurisprudencia, indicando que en tales supuestos la decisión debe ser también de desestimación en cuanto al fondo. Las razones que abonan esta conclusión son las siguientes:

(i) La operación a desarrollar es la misma en todo caso. La valoración de si la documentación presentada ofrece "indicios" (expresión del RRVA) de que la ejecución vaya a causar perjuicios irreparables o de difícil reparación, o que de ella no puede deducirse su "existencia" (expresión de la RSEH), o que no acredita su producción es siempre de la misma sustancia: se trata de valorar la prueba y de concluir si concurre el presupuesto al que la norma condiciona la suspensión.

(ii) Por definición, cuando se trata de apreciar si la ejecución puede causar daños de la repetida naturaleza, ha de operarse siempre con indicios, pues nunca puede existir prueba directa de las circunstancias resultantes de un hecho que todavía no se ha producido: la ejecución.

4. La diferencia, por lo demás, no es meramente nominalista ("inadmisión" *versus* "desestimación"), pues la regulación sobre la suspensión en la vía económico-administrativa anuda consecuencias bien distintas a una decisión y otra:

(i) La admisión a trámite produce efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud, quedando automáticamente suspendido todo procedimiento de recaudación hasta que el tribunal se pronuncie sobre el fondo, concediendo o denegando la suspensión (artículo 46.4 RRVA, segundo párrafo, y apartados Cuarto.4.2.5, párrafo primero, y Cuarto.4.2.6, párrafo segundo, ambos de la RSEH).

(ii) Por el contrario, mediante la inadmisión a trámite se tiene por no presentada la solicitud de suspensión a todos los efectos, determinando la inmediata reanudación del procedimiento de recaudación, considerándose no producida la suspensión cautelar vigente durante la tramitación de la solicitud (artículo 46.4 RRVA, párrafo tercero, y apartado Cuarto.4.2.5 RSEH, segundo párrafo).

5. Siendo así, al inadmitir por inexistencia o falta de acreditación de los perjuicios irreparables o de difícil reparación una solicitud de suspensión, se está anudando a una resolución que es materialmente de fondo las

consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé sólo para aquellas decisiones que rechazan la petición en trámite liminar.

6. Ante esta situación, a este Tribunal Supremo se le abren dos vías: (i) bien poner en tela de juicio la legalidad de tales previsiones reglamentarias por su oposición al artículo 239.4 LGT, incurriendo en *ultra vires*, con las consecuencia inherentes a tal constatación; (ii) bien, acudiendo al principio de interpretación conforme y de conservación de los componentes normativos del ordenamiento jurídico, realizar una exégesis de tales normas reglamentarias que las acorde con la ley.

7. Para rectificar la constatada anomalía, esta Sala considera suficiente con acudir a esta segunda vía. De este modo, allí donde el RRVA y la RESH determinan que la solicitud de suspensión debe ser inadmitida cuando se tenga por no acreditada con la documentación adjuntada la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, debe entenderse que la decisión debe adoptar la forma de desestimación, previa admisión a trámite de la solicitud, con las consecuencias que dichas normas reglamentarias anudan a una resolución de tal naturaleza.

8. En definitiva, el artículo 46.4 RRVA y el apartado Cuarto.4.2.5 RSEH deben interpretarse en el sentido de que, subsanados los defectos o cuando no sea necesaria la subsanación, el órgano económico-administrativo llamado a resolver la solicitud de suspensión considere que de la documentación presentada no puede deducirse la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación alegados, la solicitud debe ser admitida a trámite y desestimada en cuanto al fondo.

SEXTO.- Contenido interpretativo de la sentencia

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio.

2. En particular, el artículo 46 RRVA, apartados 3 y 4, y los apartados Cuarto.4.2.3 y Cuarto 4.2.4 RSEH deben ser interpretados en el sentido de que:

Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo.

SÉPTIMO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso

1. El TEAC inadmitió a trámite la solicitud de suspensión presentada por KALEIDO con fundamento en el artículo 46 RRVA al no apreciar el carácter de irreparabilidad o difícil reparación de los perjuicios invocados por la recurrente. Dicha compañía, en su demanda, solicitó la revocación de la resolución que impugnaba y la expresa retroacción de las actuaciones para que el TEAC se pronuncie sobre el fondo de la petición de suspensión instada, previa concesión de un trámite de subsanación.

2. La sentencia impugnada en casación fundamenta su desestimación con los siguientes razonamientos: «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 en 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 que no son ninguno de los que nos ocupan» (FJ 8º).

3. En esta casación, KALEIDO insiste en que lo procedente hubiera sido que, antes de resolver, el TEAC le hubiera ofrecido un trámite de subsanación, si bien pide de este Tribunal, "por economía procesal", que resuelva sobre el fondo de la petición de suspensión accediendo a ella y, sólo subsidiariamente, que devuelva las actuaciones al TEAC para que abra un trámite de subsanación y después resuelva en cuanto al fondo.

4. Como quiera que el fundamento de su pretensión es que las deficiencias probatorias (en la perspectiva del órgano económico-administrativo llamado a resolver) de la documentación adjuntada con la solicitud de suspensión para justificar que la ejecución es susceptible de irrogar perjuicios irreparable o de difícil reparación son subsanables, no podemos darle la razón. Siendo tal el fundamento de su pretensión, no encuentra amparo en la interpretación realizada por este Tribunal Supremo en la presente sentencia, que ha concluido que en tales casos lo procedente es la admisión a trámite de la solicitud y su desestimación en cuanto al fondo (*vid.* el anterior FJ 4º). Y esta es la tesis que, con otras palabras, contiene la sentencia impugnada, en la que se afirma que la falta de carga probatoria de los documentos presentados por el interesado no deben ser subsanados a instancia del órgano económico-administrativo.

5. Por lo anterior, el recurso debe ser desestimado y confirmada la sentencia impugnada.

6. Ciertamente, la resolución del TEAC no debió inadmitir la solicitud de suspensión, ya que habría tenido que resolverla en cuanto al fondo (*vid.* el anterior FJ 5º), pero ni tal era la pretensión de KALEIDO en la demanda (por lo que difícilmente habría podido incurrir la Audiencia Nacional en infracción alguna del ordenamiento jurídico estatal en este punto) ni le cabe a este Tribunal Supremo (tampoco le hubiera cabido a la Sala de instancia) anular la resolución del TEAC por tal razón sin incurrir en una desviación que haría a su

pronunciamiento incongruente por exceso. En ningún momento dicha compañía ha defendido que la resolución de dicho organismo administrativo de revisión debiera ser de desestimación en cuanto al fondo, sino que se ha limitado a solicitar la retroacción de las actuaciones para que en la vía económico-administrativa se le ofrezca un trámite de subsanación.

OCTAVO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone las causadas a su instancia 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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por KALEIDO FREIGHT SERVICES, S.L. representado por el procurador don Jorge Laguna Alonso, 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.

3º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.