

# La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento

Análisis de la [STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 1418/2017](#)

**Clara Jiménez Jiménez**

*Socia de Pérez Llorca*

**Diego Marín-Barnuevo Fabo**

*Of Counsel de Pérez Llorca*

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad Autónoma de Madrid*

## Extracto

Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 en la que se analiza la legalidad de los recargos de apremio exigidos después de que el contribuyente hubiera presentado una solicitud veraz de aplazamiento y fraccionamiento.

## 1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente fue objeto de regularización en un procedimiento inspector, del que derivó una liquidación por importe de 384.787,72 euros. El periodo voluntario de pago finalizó el 5 de septiembre de 2012 sin que el contribuyente hubiera realizado el pago, lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 161.1 a) de la Ley general tributaria (LGT) determinó el inicio del procedimiento ejecutivo y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LGT, la exigibilidad del recargo ejecutivo del 5 %.

El contribuyente solicitó el 26 de septiembre de 2012, antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, el aplazamiento de la deuda. En el momento de la solicitud, la deuda se había incrementado un 5 % como consecuencia de la exigencia del recargo ejecutivo (por lo que había pasado a ser de 404.027,11 €).

La siguiente notificación que recibió el contribuyente no fue la resolución de su solicitud, sino la providencia de apremio, fechada en 1 de octubre y notificada al día siguiente, 2 de octubre de 2012.

La providencia de apremio exigía el pago de una deuda que se había incrementado en un 20 % respecto de la inicial, por lo que había pasado a ser de 461.745,26 euros. No obstante, establecía que la realización del pago antes de la finalización del nuevo periodo de pago reconocido, que finalizaba el 20 de octubre, determinaría la aplicación del recargo de apremio reducido del 10 %, lo que implicaría una deuda total a ingresar de 423.266,49 euros. Asimismo, la providencia de apremio señalaba que podría aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, previa petición del obligado, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El 8 de octubre de 2012, el contribuyente recibió la notificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en la que le informaba de la necesidad de subsanar la so-

licitud de aplazamiento, indicándole al mismo tiempo la necesidad de modificar su solicitud de aplazamiento e incluir el importe del apremio ordinario del 20 %, puesto que el recargo ejecutivo del 5 % solo resulta de aplicación cuando se satisface la totalidad de la deuda ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El día 13 de octubre de 2012, el contribuyente manifestó su voluntad de ampliar su solicitud de aplazamiento del recargo de apremio ordinario del 20 %, al tiempo que reconocía su discrepancia con la exigibilidad de dicho recargo.

El 31 de octubre de 2012, el contribuyente presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio, por considerar que solo es exigible el recargo ejecutivo del 5 %.

El 7 de noviembre de 2012, la AEAT concedió el aplazamiento/fraccionamiento del pago de las deudas reclamadas, pero condicionó dicha estimación a la formalización de un aval bancario por importe de 509.791,91 euros resultante de la suma de los importes correspondientes a la cuota inicial, el recargo de apremio del 20 %, los intereses derivados por el aplazamiento y un 25 % adicional de cada una de esas partidas, en los términos previstos en el artículo 48 del Reglamento general de recaudación.

El 9 de enero de 2013, fue desestimado el recurso de reposición. Contra la desestimación interpuso el recurrente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que fue desestimada por Resolución de 26 de marzo de 2015. Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue desestimado por Sentencia de 19 de enero de 2017 (rec. núm. 587/2015 –NFJ066533–), que finalmente fue recurrida en casación, motivando la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 que es objeto de estudio.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sentencia analizada, de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 1418/2017 –NFJ072958–), tenía por objeto:

[...] determinar si, expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria en periodo voluntario y solicitado su aplazamiento o fraccionamiento antes de que sea notificada la providencia que abre la vía de apremio, el recargo exigible por la Administración tributaria es el «ejecutivo» del 5 % o el de «apremio ordinario» del 20 %.

Para resolver esa cuestión, la sentencia recuerda el análisis del procedimiento de recaudación contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2014 (rec. núm.

2987/2011 –NFJ054560–) y pone de manifiesto que según la LGT el periodo ejecutivo comienza automáticamente tras la finalización del periodo voluntario de pago, en caso de que no hubiera sido pagada la deuda; mientras que el procedimiento de apremio se inicia con la notificación de la providencia de apremio.

Queda claro que el periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio son dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio. En definitiva, «el periodo ejecutivo es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago».

Seguidamente, la sentencia transcribe el artículo 28 de la LGT, en el que se establecen los recargos exigibles, señalando a continuación que son tres los recargos del periodo ejecutivo, incompatibles entre sí y de aplicación sucesiva en el tiempo.

[Los] «apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT tienen en común que exigen que se satisfaga la totalidad de la deuda (y, el propio recargo reducido del 10 por 100 en el apartado 3). Es posible que el obligado tributario satisfaga parcialmente la deuda en periodo ejecutivo, pero si el pago no comprende la totalidad de la deuda, incluido el recargo que corresponda y, en su caso, las costas devengadas, continuará el procedimiento por el resto impagado, tal como establece el artículo 69.3 del Reglamento de Recaudación.

Seguidamente, a partir de la exégesis del artículo 28 de la LGT, añade de forma categórica que «no quiere el legislador que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio».

Esta idea nuclear es desarrollada en la sentencia con el siguiente argumento:

[...] el legislador podría haber dispuesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el periodo ejecutivo determinara su suspensión, pero no lo ha hecho, por el contrario, lo que ha dispuesto es que dicha solicitud no impide que se inicie o continúe la tramitación del procedimiento de apremio (artículo 65.5 LGT). Si a ello se une que se exige (apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT) que se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria, habrá que convenir que no procede la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se solicita el aplazamiento/fraccionamiento antes de que se notifique la providencia de apremio, tal como pretende la parte actora. No son equivalentes el pago propiamente dicho y los aplazamientos o fraccionamientos de pago, en todos los casos. No lo son, particularmente, a los efectos de los recargos previstos en el artículo 28 LGT. Actualmente no es esa la voluntad legislativa.

Por todo ello, la sentencia resuelve la cuestión suscitada en el auto de admisión estableciendo que, expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria y solicitado su aplazamiento o fraccionamiento antes de que sea notificada la providencia que abre la vía de apremio, el recargo exigible por la Administración tributaria no es el «ejecutivo» del 5 %, puesto que no se cumple la condición prevista en el apartado 2 del artículo 28 de la LGT, que es la satisfacción total de la deuda tributaria, «dado que a estos efectos el aplazamiento/fraccionamiento del pago no se asimila al pago propiamente dicho, lo cual no implica, necesariamente, que el recargo exigible sea el de "apremio ordinario" del 20 %».

Esa conclusión, sin embargo, no fue compartida por todos los magistrados de la Sala, como acredita la existencia de un voto particular formulado por don José Díaz, al que se adhiere don Jesús Cudero, basado en cuatro argumentos.

El primero de ellos es que la sentencia dictada abandona injustificadamente la jurisprudencia previa. El segundo es que la normativa vigente no prevé de forma expresa los efectos de la solicitud de aplazamiento durante el periodo ejecutivo, por lo que sería razonable que estuviera obligada a resolver esa petición antes de dictar la providencia de apremio. El tercero, más difícil de entender, es que la legislación vigente, prevé el pago de un recargo del 5 % con el pago de la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario, pero no prevé lo siguiente:

[...] no prevé la situación del pago efectuado en periodo ejecutivo, aunque la sentencia de la que ahora discrepamos entiende que si fuera de la totalidad procedería aplicar el recargo del 5 %. La solución no está legalmente prevista, aunque pudiera admitirse que era aplicable por analogía al recargo aplicable cuando se solicita el aplazamiento en periodo voluntario. Pero desde luego en dicho momento no puede hacerse de peor derecho a quien paga antes de la providencia de apremio respecto al que no paga en los plazos posteriores a dicha providencia previstos en el artículo 62.5 LGT.

El último de los argumentos que incorpora el voto particular es el Principio de Buena Administración, reconocido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Según los magistrados que discrepan de la sentencia, este principio exige que solicitado el aplazamiento, que la normativa permite en vía ejecutiva, deba resolverse sobre esa solicitud antes de dictar la providencia de apremio, pues el hecho de que se prevea que tal petición no supone la paralización del procedimiento de apremio, no significa la necesidad de anteponer el dictado de la providencia antes de resolver sobre la misma, al final aceptada y declarada procedente, lo que demuestra la desviación del principio de buena administración.

### 3. Comentario crítico

La sentencia comentada se aleja notoriamente de la jurisprudencia de los últimos años en la que, como es sabido, se invoca con frecuencia el «Principio de Buena Administración»

para encontrar soluciones jurídicas justas a problemas derivados de la interpretación literal de la normativa directamente aplicable.

Ese Principio de Buena Administración, como recordaba la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2015 (rec. núm. 168/2014 –NFJ073121–), se reconoce en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El mismo exige a la Administración motivar sus decisiones, pero:

[L]a obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

El mencionado principio tiene especial relevancia práctica en el ámbito del Derecho Tributario, donde con frecuencia se plantean situaciones que no habían sido previstas por el legislador y, por ello, resulta necesario identificar y aplicar la solución más respetuosa para todos los intereses en conflicto<sup>1</sup>. Una situación de ese tipo fue precisamente la que se planteó en el supuesto enjuiciado: el contribuyente solicitó el aplazamiento en periodo ejecutivo y la normativa reguladora no contempla si dicha solicitud debe o no suspender el procedimiento recaudatorio<sup>2</sup>.

En ese contexto, resulta sorprendente la solución adoptada en la sentencia comentada por varios motivos. En primer lugar, porque existe una jurisprudencia consolidada que impone el deber de suspender el procedimiento recaudatorio hasta que la Administración haya resuelto las peticiones formuladas por el contribuyente.

El contenido básico de esa doctrina jurisprudencial se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–), con múltiples referencias a otras sentencias anteriores en las que establece que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva de una liquidación impugnada en tanto no haya resuelto la solicitud de suspensión de ejecución.

<sup>1</sup> De hecho, el problema suscitado en la sentencia no aparece planteado en los trabajos doctrinales de Lozano Serrano (1997), Calvo Ortega (2006), Merino Jara (2007).

<sup>2</sup> Es oportuno señalar que Calvo Ortega (2006, pp. 259), sí describe de forma genérica las consecuencias económicas de la presentación de la solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo, que según dicho autor:

[...] serán a continuación del devengo de interés de demora y el recargo de apremio ordinario correspondiente regulado en el art. 28 de la LGT. Ambas figuras son compatibles salvo el caso de que se trate de un recargo de apremio reducido, que no es de aplicación supuesto que aquí examinamos ya que exige el pago total de la deuda dentro del plazo que corresponda a partir de la notificación de la providencia de apremio.

La continuación del procedimiento ejecutivo en estos supuestos, según esta sentencia:

[...] conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad [...] el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma.

La última sentencia conocida en la que se trató esa cuestión es del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2018 (rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–), en la que se debía determinar lo siguiente:

[...] si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico-administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin que antes haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión.

El tribunal, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso, concluyó:

no puede la Administración iniciar la vía de apremio –ni aun notificar la resolución ya adoptada– hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello.

Como se desprende de lo expuesto, existía una jurisprudencia consolidada que prohíbe continuar el procedimiento de recaudación hasta que se resolviera la solicitud de suspensión o el recurso interpuesto. Obviamente, el supuesto planteado en la sentencia analizada no coincide exactamente con el planteado en dicha jurisprudencia, pero sí tiene una clara similitud con el mismo y, *mutatis mutandi*, hubiera sido razonable extrapolar aquellas conclusiones al presente supuesto.

En segundo lugar, nos parece sorprendente la solución adoptada porque la conducta del contribuyente que solicita el aplazamiento y fraccionamiento es claramente activa, colaboradora y demostrativa de la existencia de una voluntad de pagar la deuda tributaria. Por todo ello parece desproporcionado que, en ese contexto, se le notifique la providencia de apremio. Sobre todo porque, según establece el artículo 70 del Reglamento general de

recaudación, «la providencia de apremio es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», por lo que no parece justificado ordenar esa actuación contra el patrimonio de un deudor que ha comparecido voluntariamente ante la Administración y ha manifestado su intención de pagar la deuda exigida.

Es cierto que la Administración se queja, con razón, de que algunos contribuyentes abusan de los derechos reconocidos en las normas e inician procedimientos con la única finalidad de retrasar o desatender sus obligaciones tributarias. Pero en el caso considerado no hay una sola mención a la utilización maliciosa o torticera del procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento por parte del contribuyente. Por el contrario, todo parece indicar que el contribuyente actuó siempre de buena fe, subsanando los defectos advertidos por la Administración y garantizando la deuda aplazada con todos los recargos exigidos. Sin embargo, la buena fe de la Administración resulta más difícil de apreciar, porque «ordenó la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», cuando todo hacía indicar que era innecesario y solo conduciría a generar un significativo incremento de la deuda tributaria.

En tercer lugar, nos parece sorprendente porque la solución adoptada supone aplicar el mismo régimen jurídico a los contribuyentes que manifiestan activamente su intención de pagar la deuda tributaria y a los contribuyentes que desatienden los requerimientos de pago de la Administración. Esta consideración obliga a cuestionar, una vez más, la naturaleza de los recargos de apremio.

La doctrina ha destacado que el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido «tienen una clara naturaleza indemnizatoria, como se pone de relieve por el hecho de que son incompatibles con el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea» (Tejerizo López, 2006, pp. 165). Además, esos recargos se pueden justificar por el incremento de coste que supone para la Administración el tratamiento individualizado de los expedientes de cobro, que en periodo voluntario se gestionan con unos costes mínimos a través de procedimientos masivos.

Por el contrario, el recargo de apremio ordinario tiene una naturaleza más controvertida. Algunos autores «le atribuyen un carácter resarcitorio, otros lo incluyen entre las multas coercitivas a que alude el artículo 99 de la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas; y otros, en fin, lo consideran pura y simplemente una sanción» (Tejerizo López, 2006, pp. 166). También hay quienes consideran que constituyen una rémora del viejo modelo de recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio, caracterizado porque la Administración encomendaba a profesionales independientes su gestión de cobro y retribuía esos servicios mediante el recargo de apremio (Tejerizo López, 2006, pp. 166).

En todo caso, lo que parece claro es que ese recargo de apremio ordinario tiene poca justificación en la actualidad, porque los costes extraordinarios que puede verse obligada a soportar la Administración son objeto de compensación específica a través de las llama-



das «costas del procedimiento» (Tejerizo López, 2006, pp. 195). Y si resulta difícil encontrar la justificación de dicho recargo en la normalidad de los casos, mucho más difícil es conseguirlo en el supuesto considerado, en el que el contribuyente había comparecido voluntariamente ante la Administración y había ofrecido las garantías exigidas para lograr el aplazamiento de pago.

En cuarto y último lugar, nos parece sorprendente la sentencia porque no toma en consideración el Principio de Buena Administración que, como decíamos anteriormente, es frecuentemente invocado en la última jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El Principio de Buena Administración, según subraya la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2019 (rec. núm. 4628/2017 –NFJ072886–):

[...] implícito en la Constitución, arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común, art. 3.1 e) de la Ley 40/2015; principio que impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

La relevancia práctica de este Principio de Buena Administración se ha visto en distintas sentencias en las que se enjuiciaban situaciones donde la actuación de la Administración parecía irreprochable porque había actuado conforme a las reglas que ordenaban su actuación, pero en las que se había alcanzado un resultado manifiestamente contrario a los principios de justicia tributaria.

Así sucedió, por ejemplo, en un supuesto en que la Administración había regularizado parcialmente la situación del contribuyente sin aplicar el principio de íntegra regularización, lo que provocaba un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública. En ese caso, los tribunales anularon los actos impugnados porque:

[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el Principio de Buena Administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente» (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 [rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–]).

Otro ejemplo de la relevancia práctica de este principio lo vemos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–), en la que se enjuiciaba la posibilidad de impugnar una valoración catastral firme con ocasión de la impugnación de la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles. Esa impugnación, en principio, debería considerarse inadmisibles, porque esos valores catastrales tienen su propio plazo y procedimiento impugnatorio, pero, pese a ello, el Tribunal Supremo reconoció en el caso concreto la viabilidad de ese recurso con base en el Principio de Buena Administración, porque la jurisprudencia sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–) determinaba la improcedencia de calificar como urbanos esos inmuebles que carecían de instrumento de desarrollo urbanístico.

Sin embargo, la firmeza de los actos administrativos impugnados no fue obstáculo para que los tribunales admitieran su impugnación, porque el Principio de Buena Administración permite entender que, en ocasiones, «se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben, en determinadas situaciones, prevalecer frente al principio de seguridad jurídica». Desde esta perspectiva, el tribunal constató que el sistema de impugnación de los actos de gestión y los actos de liquidación tiene algunas disfuncionalidades que implican una injustificada restricción al principio de tutela judicial efectiva. Esa disfuncionalidad permitió a la Administración local dictar liquidaciones a partir de unas valoraciones catastrales manifiestamente ilegales, por lo que el tribunal consideró viable su impugnación y anulación basada en el Principio de Buena Administración.

La doctrina establecida en estas sentencias pone de manifiesto la relevancia práctica del Principio de Buena Administración, que exige anteponer los principios de justicia tributaria a las reglas concretas que reconocen potestades de actuación a la Administración. Porque, según el Tribunal Supremo, ese principio impone a la Administración:

[...] una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Desde esta consideración, parece claro que el Principio de Buena Administración exigía en el supuesto concreto que la Administración resolviera sobre la solicitud de aplazamiento antes de dictar y notificar la providencia de apremio. No hacerlo así, aunque no suponga la contravención directa de ningún precepto legal, resulta contrario a los principios de justicia tributaria por los motivos anteriormente expuestos.

## Referencias bibliográficas

- Calvo Ortega, R. (2006). Aplazamiento y fraccionamiento. En R. Calvo Ortega (dir.), *Los nuevos reglamentos tributarios*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.
- Lozano Serrano, C. (1997). *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*. Pamplona: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi.
- Merino Jara, I. (2007). Las garantías en el aplazamiento y el fraccionamiento de pago. *Anuario de la Facultad de Derecho* (Universidad de Extremadura), 25.
- Tejerizo López, J. M. (2006). Procedimiento de apremio. En R. Calvo Ortega (dir.), *Los nuevos reglamentos tributario*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.