

■ Tribunal Supremo. Sala 3ª Secc.2ª

■ Sentencia de 15 de enero de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó

Aplazamiento y fraccionamiento: son una modalidad de pago válida.

Los hechos son complejos pues se mezclan varios recursos que tienen un motivo común pero distintos objetos y se entrelazan a causa de la continuación de las actuaciones administrativas de recaudación a pesar de estar pendiente de resolución un recurso contra una petición de aplazamiento que había sido resuelta con denegación. En concreto los hechos que se narran en la sentencia son los siguientes:

La sociedad contribuyente había solicitado el aplazamiento de varias deudas tributarias siendo denegada su petición con fundamento en que "la garantía ofrecida no resulta suficiente para cubrir el importe de la deuda, el de los intereses de demora y el 25% de la suma de ambas partidas, tal como establece el art. 52.5 del Reglamento General de Recaudación".

La entidad recurrió la citada resolución, solicitando en el OTROSI del recurso de reposición la suspensión del acto administrativo impugnado, para lo que ofreció la constitución de hipoteca inmobiliaria sobre los mismos bienes inmuebles ofrecidos en garantía de la petición de aplazamiento, pero con nueva valoración, más diversos créditos a favor de la misma, por importe superior a la deuda tributaria. Acto seguido, el 20 de octubre de 1993, instó que le fuera acordada con carácter preventivo la suspensión del Acuerdo impugnado hasta que el Director del Departamento de Recaudación resolviese sobre su concesión o denegación.

Finalmente, el 11 de mayo de 1994 el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria acordó desestimar el recurso de reposición interpuesto.

Entre tanto, al poco tiempo de que la entidad hubiera interpuesto recurso de reposición contra la denegación del aplazamiento de pago, se providenciaron de apremio algunas de las deudas en cuestión, por lo que, el 3 de mayo de 1994 volvió a interponer nuevo recurso contra la providencia de apremio solicitando la paralización de las actuaciones en curso. Transcurrido el plazo de un mes sin obtener resolución, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Sin embargo, el 24 de junio de 1994 respondió el Jefe de la Dependencia Central de Recaudación de la AEAT, desestimando el recurso de reposición y confirmando la providencia de apremio puesto que el reclamante no había ofrecido ninguna de las garantías preceptivas señaladas en el Real Decreto 2244/79 a efectos de suspender el ingreso de la cantidad requerida cuando interpuso recurso de reposición contra la desestimación del aplazamiento de pago de la deuda.

Por su parte, el 19 de abril de 1995, el TEAC acordó desestimar la reclamación y confirmar la resolución de 24 de junio de 1994.

Interpuesto recurso contencioso administrativo, la Audiencia Nacional, el 28 de mayo de 1998, dictó sentencia "Estimando el recurso contencioso- administrativo ... contra la Resolución de 19 de abril de 1995, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho..."

En esta sentencia el recurso de casación lo interpone el Abogado del Estado. De su contenido destacamos una idea importante, aunque sus efectos no sean siempre inmediatos: se consolida la línea jurisprudencial sobre la naturaleza de los aplazamientos y fraccionamientos. Dejan de ser algo excepcional y contrario a la lógica del tributo para ser un instrumento al servicio de una gestión más ágil y menos conflictiva. De ahí que la Sala declare que "El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas".

Fundamentos de Derecho

...

Tercero.- ... La cuestión que se somete a la consideración de la Sala se reduce a determinar la validez de una providencia de apremio que se ha dictado con posterioridad a la denegación del aplazamiento de la deuda correspondiente pero después de que se interpusiera recurso de reposición contra esa resolución que denegaba el aplazamiento, recurso de reposición en el que se solicitaba la suspensión provisional de la ejecución de la resolución recurrida denegatoria del aplazamiento.

Cuarto.- ... Ocurre en este caso que, denegado el aplazamiento solicitado en plazo por insuficiencia de garantías, y recurrido en reposición, se inició la vía de apremio con anterioridad a la firmeza en vía administrativa de la denegación de aplazamiento, cuando es lo cierto que la vía de apremio no procede iniciarla hasta que se resuelva sobre el aplazamiento, pues, según se deriva de los artículos 137 c) de la Ley General Tributaria y 99.1.c) del Reglamento General de Recaudación, sólo si no se concede el aplazamiento procederá la vía de apremio. Si la fase de recaudación de la deuda tributaria comienza con la notificación de la liquidación al obligado tributario, solicitado el aplazamiento de la deuda en plazo de pago voluntario, no procede iniciar la vía de apremio.

Decía nuestra reciente sentencia de 13 de junio de 2003 ... que admitir que impugnada la resolución denegatoria del solicitado aplazamiento de pago, las actuaciones posteriores paralelamente producidas en vía de apremio no resultarían afectadas por el resultado de dicha impugnación, conduciría, en la práctica, a vaciar anticipadamente de contenido la resolución que pudiera dictarse, si era estimatoria de la impugnación del acto administrativo denegatorio del aplazamiento.

De otra parte, no estará de más recordar que, como esta Sala y Sección ha dicho en su sentencia de 20 de junio de 2003 ... la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que acuerde la Administración Tributaria, de manera que, conforme a la doctrina que mantiene esta Sala, la petición de aplazamiento o fraccionamiento implica de por sí la suspensión preventiva del ingreso y, en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva definitiva y expresamente dicha petición.

El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas. El procedimiento de apremio no debe, pues, iniciarse porque la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento nunca puede tener el mismo efecto o consecuencia que la falta de pago de la deuda. Por eso en este caso, como la Administración tributaria providenció de apremio la deuda tributaria el 21 de octubre de 1993, antes de que el 11 de mayo de 1994 desestimara, con carácter firme en vía administrativa, la denegación de aplazamiento de pago, la providencia de apremio dictada el 21 de octubre de 1993 no fue conforme a Derecho, debiendo la Administración devolver el principal y el recargo de apremio, abonar los intereses legales que corresponden a la devolución anterior y reembolsar la parte del coste de las garantías que se ofrecieron para alcanzar el aplazamiento/fraccionamiento de pago, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

Quinto.- Conforme al artículo 11 del R.D. 2244/79, de 7 de septiembre, que regula el recurso de reposición previo al económico-administrativo, al interponerse recurso de reposición puede solicitarse la suspensión de la ejecución del acto recurrido con garantías, y si se concede, durará mientras no se resuelva el recurso de reposición de forma expresa. ... De lo anterior resulta que, hasta la fecha de la resolución sobre su denegación, la suspensión debía entenderse acordada preventivamente, por lo cual cualquier actuación tendente a la recaudación de la deuda carece de cobertura legal y debe reputarse nula... Y es que, con independencia de que las garantías fuesen válidas o suficientes o no lo fuesen, al dictarse la providencia de apremio tan sólo tres días después de interponerse el recurso de reposición, no sólo no había transcurrido dicho plazo de suspensión preventiva, sino que aún no había transcurrido el plazo de treinta días del artículo 15 del R.D. 2244/79 para entender desestimado por silencio el recurso de reposición y por tanto la denegación de aplazamiento no era firme.

Sexto.- La desestimación del recurso de reposición contra la providencia de apremio no puede fundarse en que las garantías ofrecidas con la solicitud de suspensión del aplazamiento no están comprendidas en el artículo 11 del R.D. 2244/79, porque, de un lado, no es ese el momento ni el procedimiento donde debe resolverse sobre la validez de las garantías ofrecidas en otro recurso, y porque, además, este Tribunal Supremo, en las sentencias de 2 de febrero de 1994 y 17 de enero de 1995, interpretando el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (semejante al art. 11.4 del R.D. 2244/79), ha señalado que frente al carácter obligatorio de la suspensión cuando se garantiza por alguno de los medios señalados en el precepto reglamentario, será facultad discrecional de la

Administración resolver sobre la suspensión cuando las garantías ofrecidas sean diferentes a las señaladas en dicho artículo...

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la casación interpuesta por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada el veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en el recurso num. 572/95, con imposición de las costas al recurrente.