

**BASE DE DATOS DE NORMACEF**

Referencia: NFJ059971

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 30 de septiembre de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 1430/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Suspensión de la liquidación.** *La mera interposición del recurso administrativo no suspende la eficacia del acto que sigue produciendo sus efectos aunque no reúna el requisito de firmeza, salvo que medie suspensión. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* A la vista de la normativa, tanto la general administrativa como la específicamente tributaria, no se señala en ningún momento que la eficacia y efectos desplegados con la notificación del acuerdo denegatorio dictado por los órganos de recaudación competentes de la Administración tributaria esté supeditada en modo alguno a la firmeza del acto, sino todo lo contrario. Es decir, el acto denegatorio del aplazamiento o fraccionamiento deberá notificarse al solicitante correctamente motivado, con indicación de los plazos de recurso y/o reclamación y además con indicación del plazo de ingreso, el del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT), transcurrido en cual sin haberse efectuado el pago de la deuda, dará lugar *ex lege* al comienzo del período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos del art. 167.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Lo anteriormente expuesto viene a suponer que el acto denegatorio del aplazamiento es un acto administrativo que despliega todos sus efectos desde la notificación correcta al interesado, de forma tal que si no se produce el ingreso por el obligado ingresando la deuda en el plazo otorgado, la Administración podrá proceder a su ejecución forzosa mediante el procedimiento administrativo de apremio. Y todo ello es independiente de que el interesado haya presentado una reclamación económico-administrativa contra este acuerdo, pues tal y como establece el art. 111 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado. En los mismos términos se pronuncian los arts. 224 y 233 de la Ley 58/2003 (LGT) y 25.1 y 39 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), con ocasión de la interposición del recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, respectivamente. Por lo tanto, no puede condicionarse la eficacia de un acuerdo administrativo al requisito de la firmeza porque ninguna norma lo contempla y entraría de lleno en colisión con los principios básicos que caracterizan los actos administrativos como son la eficacia y la ejecutividad de donde deriva el carácter no suspensivo de los recursos o reclamaciones administrativos. Un acto firme es un acto que deviene en inatacable o inimpugnable, bien porque ha sido consentido por el interesado que ha dejado transcurrir los plazos de recurso sin haber interpuesto ninguno, o bien porque se han agotado todas las posibilidades de recurso previstas en la normativa. Y si el acto ha sido recurrido, la mera interposición del recurso administrativo no suspende la eficacia del acto que sigue produciendo sus efectos aunque no reúna el requisito de firmeza, salvo que medie suspensión decretada de acuerdo con la norma. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 62, 65, 161, 167, 212, 224 y 233.

RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 51, 52 y 54.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 56, 57, 94, 111 y 138.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 25, 39, 40 y 46.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resoluciones de fecha 30 de enero de 2014 de la Sala Desconcentrada de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, por la que se resuelve las reclamaciones económico-administrativas números 38/3781/2012 y 38/4397/2012.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 23 de noviembre de 2009, la Delegación de la AEAT de Tenerife dictó acuerdo de denegación de aplazamiento/fraccionamiento solicitado por determinados obligados tributarios, acuerdo que fue notificado el 10 de diciembre de 2009.

En la tramitación del procedimiento, los interesados alegaron que no disponían de bienes suficientes para garantizar las deudas: no se aportan avales por haber sido denegados por las entidades bancarias; todos los inmuebles propiedad de los recurrentes se encuentran gravados con hipoteca a favor del BSCH; el único inmueble que no tenía hipoteca, se aportó como garantía para otro aplazamiento, y no habría ya saldo suficiente (diferencia entre valoración y deuda pendiente) para cubrir este nuevo aplazamiento; los títulos de acciones emitidos por la entidad BSCH se encuentran pignorados a favor de dicha entidad.

2. Contra el antedicho acuerdo, se interpone recurso de reposición el 11 de enero de 2010 (el 10 de enero fue domingo).

3. Con ocasión de la interposición del recurso de reposición, no se solicita la suspensión de la ejecución de los actos impugnados.

4. El recurso de reposición fue inadmitido por extemporáneo.

5. El 15 de febrero de 2010 se había dictado la providencia de apremio, puesto que en virtud de la fecha de notificación de la denegación del aplazamiento (el 10 de diciembre de 2009), la fecha de pago en período voluntario vencía el 20 de enero de 2010.

6. Los interesados interponen reclamación económico-administrativa ante la Sala Desconcentrada de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEAR) contra el acuerdo de declaración de extemporaneidad, solicitando en este momento procesal la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

El TEAR dicta dos resoluciones:

- Resolución de 11 de junio de 2010 de inadmisión de solicitud de la suspensión y,
- Resolución de 25 de abril de 2012 por la que se estiman las reclamaciones, ordenando retrotraer las actuaciones para dar respuesta a la cuestión de fondo planteada en el recurso de reposición que sí fue deducido en plazo.

7. La Administración dicta acuerdo el 27 de septiembre de 2012 por el que desestima el recurso de reposición, confirmando el acuerdo denegatorio del aplazamiento/fraccionamiento.

8. Los interesados interpusieron entonces las reclamaciones económico-administrativas 38/3781/2012 y 38/4397/2012, solicitando la anulación de la denegación del aplazamiento y de las providencias de apremio dictadas en su consecuencia.

9. El TEAR dicta resolución el 30 de enero de 2014, confirmando la procedencia del acuerdo de denegación del aplazamiento/fraccionamiento, pero anulando las providencias de apremio derivadas de la ejecución de aquel, con el siguiente pronunciamiento:

**“Cuarto:** Sentado lo anteriormente expuesto este Tribunal considera que el acuerdo de 23 de noviembre de 2009, denegando la solicitud de los reclamantes, exponía los motivos de denegación que este Tribunal considera suficientes; por consiguiente, y dado que según se desprende del transcrito texto legal, el cumplimiento o no de los requisitos exigidos para la concesión del aplazamiento/fraccionamiento, en cualquier caso, queda sometido después de su estudio, a la apreciación discrecional de la Administración, cabe declarar que el acuerdo impugnado está ajustado a Derecho procediendo su confirmación.

En cuanto a las providencias de apremio de las liquidaciones nº XX y XX dictadas por la Dependencia de Recaudación es evidente que procede su anulación, ya en la fecha en que se dictaron, el 15 de febrero de 2010, el acuerdo denegatorio no había adquirido firmeza.

En su virtud, este Tribunal en sesión de hoy, actuando en Sala y en Única instancia, acuerda ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones: 1) confirmando el acuerdo impugnado en cuanto a la denegación del aplazamiento/fraccionamiento solicitado y 2) anulando las providencias de apremio de las liquidaciones (...)

10. Una vez notificada esta resolución, la Dependencia de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife solicitó aclaración de fallo en tanto que en el mismo se hace constar que procede la anulación de las deudas puesto que el acuerdo denegatorio no había adquirido firmeza.

11. La solicitud de aclaración de fallo fue resuelta el 27 de mayo de 2014, señalando que examinada la resolución no se advierte error, siendo absolutamente clara la parte dispositiva por cuanto que, efectivamente, se estima anulando las providencias de apremio de las liquidaciones dictadas por la Dependencia de Recaudación el

15 de febrero de 2010, puesto que como se señalaba en el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución, el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación señala en su apartado 4 que si la resolución dictada fuera denegatoria, las consecuencias serían que, si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria. Dice textualmente: *“Es evidente por tanto, que la suspensión de la ejecución de las liquidaciones debió mantenerse hasta la resolución que confirma la denegación del aplazamiento/fraccionamiento solicitado en período voluntario, que se produce mediante el acuerdo dictado por este Tribunal con fecha 30 de enero de 2014.”*

### **Segundo:**

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

Los motivos del recurso extraordinario de alzada son dos: en primer término, la pretensión del TEAR de que sea necesaria la firmeza de un acuerdo de denegación de aplazamiento/fraccionamiento para que se inicie el período ejecutivo y se dicten las providencias de apremio en caso de falta de pago en período voluntario abierto con la notificación de tal acuerdo denegatorio; y en segundo lugar, la facultad que considera tener el TEAR para anular actos válidos y firmes que no han sido impugnados en tiempo y forma.

#### A) En cuanto al primero de los motivos:

- El artículo 94 de la Ley 30/1992 (aplicable en materia tributaria supletoriamente en virtud del 7.2 de la Ley General Tributaria) dispone que los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos salvo lo previsto en el artículo 111 y 138, quedando la eficacia demorada, según el 57.2 de la misma norma, al momento de la notificación del acto.

- Aparte de los artículos 111 y 138 de la Ley 30/1992 relativos a la suspensión y a la ejecutividad de las sanciones, figuras específicamente reguladas en los artículos 224, 233 y 212 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), existe en la LGT otro supuesto de suspensión en la ejecución de una deuda tributaria como es la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en período voluntario de ingreso en tanto se resuelva. Así lo establece el artículo 65.5 LGT y en el mismo sentido se pronuncian los artículos 161.2 y 167.3 b) de la LGT.

- El artículo 52 del RGR dispone el procedimiento a seguir una vez denegado el aplazamiento/fraccionamiento cuya solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso en el que la notificación del acuerdo denegatorio iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT, y de no producirse el ingreso comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos señalados en el artículo 167.1 LGT.

- En este supuesto en concreto, la notificación del acuerdo de denegación del aplazamiento de 10 de diciembre de 2009 determinó que se iniciase el período voluntario de ingreso del 62.2 LGT, el cual terminó el 20 de enero de 2010 sin que se hubiese producido el pago. Una vez finalizado el período voluntario de pago y no mediando suspensión, puesto que la solicitud de suspensión del acuerdo denegatorio del aplazamiento fue inadmitida por el TEAR en resolución de 11 de junio de 2010 en la reclamación 38-1327-2010 y su acumulada, se inició el período ejecutivo y el procedimiento de apremio dictándose las correspondientes providencias de apremio con fechas 15 de febrero (la relativa a la liquidación) y 30 de junio de 2010 (la relativa al acuerdo sancionador) respectivamente.

No supone impedimento al inicio del período ejecutivo y procedimiento de apremio el hecho de que el acuerdo de denegación del aplazamiento/fraccionamiento hubiera sido objeto de recurso de reposición, puesto que la interposición de recursos y reclamaciones no suspende la ejecución de los actos impugnados a no ser que se haya concedido la suspensión, la cual no fue solicitada con ocasión de la interposición del recurso de reposición, siendo solicitada ante el TEAR por los interesados, TEAR que procedió a su inadmisión.

- Se cita en apoyo de estas alegaciones la resolución del TEAC de 21.11.2007 RG 68/2007.

#### B) En cuanto al segundo de los motivos:

- Las providencias anuladas fueron dictadas los días 15 de febrero y 30 de junio de 2010, notificadas el 2 de marzo y 14 de julio del mismo año, respectivamente. Por lo tanto, en el momento en que se interpusieron las reclamaciones 38-3781-2012 y 38-4397-2012, el día 30 de octubre de 2012, las providencias eran firmes e inatacables en la vía ordinaria, y tampoco cabía su anulación como consecuencia de la anulación del acuerdo de denegación del aplazamiento porque este acuerdo es confirmado.

Por ello, solo cabía contra las mismas alguno de los procedimientos especiales de revisión de los artículos 217, 219 LGT que no son competencia de los Tribunales Económico-Administrativos o 244 LGT que es exclusiva competencia del TEAC.

Finaliza la Directora del solicitando de este Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio que: La eficacia del acuerdo por el que la Administración Tributaria resuelve una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento no queda demorada hasta que sea firme, sin que en base exclusivamente a esa falta de firmeza puedan ser anulados los actos siguientes del procedimiento ejecutivo.

#### **Tercero:**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha formulado alegaciones.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

#### **Segundo:**

Son dos las cuestiones planteadas en el presente recurso. En primer término, determinar si es o no necesaria la firmeza de un acuerdo de denegación de aplazamiento/fraccionamiento para que se inicie el período ejecutivo y, en consecuencia, se dicten las providencias de apremio en el caso de falta de pago en período voluntario abierto con la notificación de tal acuerdo denegatorio; y en segundo lugar, si los Tribunales Económico-Administrativos Regionales/Locales ostentan o no la facultad de anular actos firmes, al no haber sido impugnados en tiempo y forma.

#### **Tercero:**

Respecto de la primera de las cuestiones planteadas, este Tribunal Central, con carácter previo, estima oportuno comenzar por examinar los elementos y circunstancias en los cuales la Administración tributaria dicta un acuerdo denegatorio de una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento.

El artículo 65 de la Ley 58/2003 General Tributaria señala:

*“Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.*

*1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.*

*2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.*

*Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.*

*3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.*

*4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.*

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.”

El desarrollo reglamentario de la regulación de los aplazamientos y los fraccionamientos se lleva a cabo en los artículos 44 a 54 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Señala el apartado 1 del artículo 44 del RGR: “1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)”

Son los artículos 51 y 52 del RGR los que regulan la tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos. En concreto el artículo 51 señala las actuaciones que llevarán a cabo los órganos de recaudación para evaluar y examinar la situación en la que se encuentra el solicitante a efectos de emitir una propuesta de resolución, disponiendo el artículo 51 sobre su tramitación que:

“1. El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla.

Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución.

2. Durante la tramitación de la solicitud el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquella.

El órgano competente para la tramitación de la solicitud, si estima que la resolución pudiera verse demorada como consecuencia de la complejidad del expediente, valorará el establecimiento de un calendario provisional de pagos hasta que la resolución se produzca. Dicho calendario podrá incorporar plazos distintos de los propuestos por el solicitante y lo sustituirá a todos los efectos.

En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, ya sean los propuestos por el interesado o los fijados por la Administración en el correspondiente calendario, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

De la oportunidad y conveniencia de la fijación de dicho calendario deberá quedar justificación en el expediente.

(...)”

El artículo 52 está dedicado a la resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamientos, resolución que puede conceder el aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitado por el obligado tributario, señalando plazos y estableciendo condiciones, o bien puede tratarse de una resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento solicitado cuyas consecuencias se recogen en el apartado 4 del artículo 52:

“4. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

**5. Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable.**

6. La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.”

Las consecuencias de la denegación del aplazamiento están claramente especificadas en la norma. Cuando tras el estudio y examen de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento presentada, junto con las garantías ofrecidas y teniendo en cuenta el resto de las circunstancias concurrentes, el órgano de recaudación, en uso de sus facultades discrecionales, emite una resolución denegatoria del mismo, dicho acuerdo será notificado al interesado con unos efectos que serán diferentes en función de si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento fue presentada en período voluntario o en período ejecutivo.

En concreto, como sucede en el caso que da lugar al criterio aquí debatido, si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT:

*“2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

*a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

*b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.”*

De forma tal que en el caso de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará ex lege el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previsto en el artículo 167.1 de la LGT.

Por lo tanto, dos son los plazos que se ofrecen con la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento solicitado en período voluntario de ingreso:

a) Un plazo de un mes para la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa para la impugnación del acuerdo.

b) Un plazo para el ingreso de la deuda, el regulado en el artículo 62.2 LGT, que es un plazo no coincidente con el recurso y/o reclamación, el cual viene determinado por la quincena del mes en la cual se ha practicado la notificación del acuerdo.

Una vez transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación sin interponerse el mismo, el acto deviene en firme o inatacable. Por el contrario, si se impugna el acuerdo denegatorio, al acto no adquirirá firmeza en vía administrativa sino hasta el momento en que se agoten las posibilidades impugnatorias de esta vía de revisión.

Por otro lado, el plazo de ingreso concedido con la notificación del acuerdo denegatorio del aplazamiento, es un plazo de ingreso en período voluntario puesto que al haberse cursado la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento en este período se produjo una paralización/suspensión del mismo impidiendo el inicio del período ejecutivo hasta la resolución del expediente de aplazamiento o fraccionamiento por la Administración. Sin embargo, una vez transcurrido el mismo, si no se produce el ingreso de la deuda o la suspensión del procedimiento con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación contra el acuerdo dictado, comenzará el período ejecutivo y consecuentemente el procedimiento de apremio.

**Cuarto:**

La Ley 30/1992, de RJAPAC, de aplicación supletoria en materia tributaria en virtud del artículo 7.2 de la LGT, regula las características de los actos administrativos y señala en su artículo 56:

*“Artículo 56. Ejecutividad.*

*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta ley. “*

Señala el artículo 57 de la misma norma en cuanto a su eficacia y validez:

*“1.Los actos de las Administración Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.*

*2. La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.  
(...)”*

En la misma línea, el artículo 94 de la Ley 30/1992 señala la cualidad de la ejecutoriedad de los actos administrativos:

*“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en el artículo 111 y 138, y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior.”*

Por lo tanto y en relación con la eficacia de los actos administrativos, tal y como señala el artículo 57 de la Ley 30/1992, los actos serán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa, razón por la cual el acto produce efectos inmediatamente. Ello implica que la interposición de un recurso administrativo no suspende la eficacia del acto que seguirá produciendo efectos.

En conclusión, el acto administrativo una vez que se cumple con el requisito de la notificación, es eficaz y despliega todos sus efectos puesto que la notificación cumple el objetivo de dar traslado al interesado de cual ha sido la voluntad del órgano administrativo que emite el acto y actúa como presupuesto para que comiencen a computarse los plazos de que dispone el interesado para recurrir.

Por otro lado, al señalar que un acto administrativo es ejecutivo se está indicando que es obligatorio y que debe cumplirse, bien de forma voluntaria o incluso de forma forzosa por parte de la Administración, y esta característica de ejecutividad/ejecutoriedad es predicable de los actos administrativos desde que son definitivos con independencia de su firmeza.

La regla general en nuestro Derecho Administrativo es el carácter no suspensivo de los recursos administrativos tal y como señala el artículo 111 de la Ley 30/1992, de manera que la interposición de cualquier recurso no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que una disposición establezca lo contrario.

Las salvedades a la ejecutoriedad de los actos administrativos previstas en los artículo 111 y 138 de la Ley 30/1992 relativas a la suspensión de la ejecución y al momento en que son ejecutables las sanciones, encuentran su regulación específica en el ámbito tributario en los artículos 224 LGT, en el supuesto de suspensiones con ocasión de la interposición de un recurso de reposición, en el artículo 233 LGT en el supuesto de suspensiones con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa y el artículo 212 LGT, en los supuestos de recursos o reclamaciones contra sanciones.

En estos supuestos, el único caso en que la ejecutoriedad está condicionada a la firmeza en vía administrativa, sin necesidad de prestar garantías, serán las resoluciones dictadas como consecuencias de un procedimiento sancionador, pronunciándose el artículo 138 de la Ley 30/1992 en los siguientes términos:

*“1.La resolución que ponga fin al procedimiento habrá de ser motivado y resolverá todas las cuestiones planteadas en el expediente.  
(...)”*

*2. La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”.*

En los mismos términos el artículo 212.3 de la LGT señala:

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

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

En el resto de los supuestos en los cuales el obligado tributario quiera suspender la ejecutoriedad del acto administrativo impidiendo el comienzo del período ejecutivo, será necesario que garantice ante la Administración el importe de dicho acto, los intereses de la suspensión y los recargos que procedan en caso de la ejecución de la garantía; a salvo quedan los casos de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que competen a los Tribunales económico-administrativos cuando la ejecución pueda producir daños de difícil o imposible reparación.

A los supuestos de suspensión del procedimiento ejecutivo anteriormente señalados hay que añadir el regulado en la LGT, en su artículo 65.5, que contempla un supuesto de demora en la ejecución de la deuda tributaria con ocasión de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda que, instada en período voluntario de ingreso, impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Esta misma idea se traslada al artículo 161.2 LGT cuando al regular el momento de inicio del período ejecutivo se indica que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes. Asimismo, esta solicitud presentada en período voluntario será una causa de oposición a la providencia de apremio según el artículo 167.3 b).

Ahora bien, tal y como señala el artículo 161.2 LGT, la suspensión del procedimiento se extiende a la tramitación del expediente de aplazamiento o fraccionamiento puesto que una vez resuelto el expediente y dictado un acuerdo resolutorio, en el caso que nos ocupa un acuerdo denegatorio, los efectos son los señalados en el artículo 52.4 a) del RGR arriba reproducido.

Este mismo artículo 52 del RGR, en su apartado 5 señala, como hemos reproducido en el fundamento de derecho anterior, que contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable.

Esta fue la actuación seguida por el recurrente en única instancia que ante la denegación del aplazamiento o fraccionamiento instado presentó recurso de reposición, respecto del que no consta solicitud de suspensión, y posteriormente reclamación económico-administrativa con solicitud de suspensión que fue inadmitida por resolución del TEAR.

Respecto de la solicitud de suspensión formulada con ocasión de la reclamación económico-administrativa, habiéndose deducido con anterioridad recurso de reposición en el que no consta solicitud de suspensión, resulta evidente que esta solicitud de suspensión se ha presentado en período ejecutivo.

En cuanto a su tramitación, y teniendo presente que en los antecedentes de hecho ya hemos recogido que el TEAR inadmitió a trámite la solicitud de suspensión, dispone el 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 (en adelante, RGRVA) en su artículo 40 apartado 1:

#### **“Artículo 40.Solicitud de suspensión**

***Cuando no se hubiera acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o este no hubiera sido interpuesto, la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud”.***

Previendo a continuación el artículo 46 del RGRVA que:

*“1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.*

*También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.*

*2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.*

***Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las***



**efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.**

3. (...)

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 inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. (...)**”.

**Quinto:**

A la vista de la normativa expuesta en los dos fundamentos de derecho anteriores, tanto la general administrativa como la específicamente tributaria, no se señala en ningún momento que la eficacia y efectos desplegados con la notificación del acuerdo denegatorio dictado por los órganos de recaudación competentes de la Administración tributaria esté supeditada en modo alguno a la firmeza del acto, sino todo lo contrario. Es decir, el acto denegatorio del aplazamiento o fraccionamiento deberá notificarse al solicitante correctamente motivado, con indicación de los plazos de recurso y/o reclamación y además con indicación del plazo de ingreso, el del artículo 62.2 LGT, transcurrido en cual sin haberse efectuado el pago de la deuda, dará lugar ex lege al comienzo del período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos del artículo 167.1 LGT.

Lo anteriormente expuesto viene a suponer, en relación con las características de los actos administrativos ya comentadas, que el acto denegatorio del aplazamiento es un acto administrativo que despliega todos sus efectos desde la notificación correcta al interesado, de forma tal que si no se produce el ingreso por el obligado ingresando la deuda en el plazo otorgado, la Administración podrá proceder a su ejecución forzosa mediante el procedimiento administrativo de apremio.

Y todo ello es independiente de que el interesado haya presentado una reclamación económico-administrativa ante el TEAR contra este acuerdo, pues tal y como establece el artículo 111 de la Ley 30/1992, la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado. En los mismos términos se pronuncian los artículos 224 y 233 de la LGT y 25.1 y 39 del RGRVA, con ocasión de la interposición del recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, respectivamente.

A ello hay que añadir que la denegación de un aplazamiento o fraccionamiento es un acto administrativo de contenido negativo, actos sobre cuya suspensión ya ha tenido este TEAC ocasión de pronunciarse en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 27.02.2014, resolución 00-5501-2012, en el que se establece que, con carácter general, no procede la suspensión de los actos con contenido negativo, si bien establece que las solicitudes de suspensión deberán ser objeto de estudio debido a la vertiente positiva que se deriva del acto negativo, en los siguientes términos:

*“Como criterio general, en materia tributaria no procede la suspensión de los actos de contenido negativo.*

*Sin embargo, las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios -tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento- deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que deriva del acto de contenido negativo tal y como señalan las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio y 18 de diciembre de 2012.*

(...)

*El acto de contenido negativo -la denegación del aplazamiento, entre otros- solo puede ser revisado en vía administrativa mediante la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que habrá de entrar a conocer si se cumplieron todos los trámites precisos exigidos reglamentariamente y si el acuerdo fue suficiente y correctamente motivado, máxime cuando se trata del ejercicio de una facultad discrecional de la Administración.”*

Por lo tanto, no puede condicionarse la eficacia de un acuerdo administrativo al requisito de la firmeza porque ninguna norma lo contempla y entraría de lleno en colisión con los principios básicos que caracterizan los actos administrativos como son la eficacia y la ejecutividad de donde deriva el carácter no suspensivo de los recursos o reclamaciones administrativos. Un acto firme es un acto que deviene en inatacable o inimpugnabile, bien porque ha sido consentido por el interesado que ha dejado transcurrir los plazos de recurso sin haber interpuesto ninguno, o bien porque se han agotado todas las posibilidades de recurso previstas en la normativa. Y

si el acto ha sido recurrido, la mera interposición del recurso administrativo no suspende la eficacia del acto que sigue produciendo sus efectos aunque no reúna el requisito de firmeza, salvo que medie suspensión decretada de acuerdo con la norma.

La resolución del TEAC 00-68-07 de 21 de noviembre de 2007 contempla un caso similar al que aquí se discute, si bien en relación con un acuerdo de archivo de aplazamiento en el que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución económico-administrativa que confirmaba la providencia de apremio:

*“TERCERO: La interesada alega que no es firme el archivo del aplazamiento, pero dicho acto como dijimos, fue confirmado por resolución del Tribunal Regional de Andalucía de 27 de septiembre de 2005, sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa suspenda la ejecución del acto impugnado, a no ser que así se acuerde, y en este caso se denegó, ni tampoco suspende la interposición del recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía a no ser que se adopte la suspensión como medida cautelar, extremo éste que no consta, al amparo de los artículos 129 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”*

#### **Sexto:**

El segundo motivo de impugnación gira en torno a la facultad que considera tener el TEAR para anular actos firmes, al no haber sido impugnados en tiempo y forma.

En el caso concreto que da lugar al criterio debatido en el presente recurso, anula, con ocasión de la interposición de reclamación económico-administrativa contra los acuerdos desestimatorios de recursos de reposición deducidos frente al acuerdo de denegación del aplazamiento/fraccionamiento, dos providencias de apremio que habían sido dictadas sobre las deudas objeto de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento denegada, providencias de apremio dictadas al no haber sido ingresadas las deudas en el plazo del artículo 62.2 LGT abierto con la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento/fraccionamiento solicitado.

Cierto es que si las providencias fueron dictadas los días 15 de febrero (la correspondiente a la liquidación) y 30 de junio de 2010 (la relativa al acuerdo sancionador), transcurrido el plazo de un mes para la interposición del recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa sin que conste su impugnación, devienen en actos firmes e inimpugnables en tanto que han sido consentidos por el obligado tributario. En este caso concreto, el recurrente hacía señalamiento en el escrito de interposición de sus reclamaciones de **la impugnación de la denegación del aplazamiento y de las providencias de apremio**, pero es cierto que las reclamaciones interpuestas el 30 de octubre de 2012 solamente estaban en plazo para impugnar la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la denegación del aplazamiento que fue resuelto el 27 de septiembre de 2012 y notificado el 5 de octubre siguiente. Es decir, las providencias de apremio se habían convertido en actos firmes, únicamente revisables, en su caso, a través de un procedimiento especial de revisión o de un recurso extraordinario de revisión, razón por la cual el TEAR, si confirmó el acuerdo denegatorio del aplazamiento/fraccionamiento, no debió anular las providencias de apremio.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO** fijando el siguiente criterio,

La eficacia del acuerdo por el que la Administración Tributaria resuelve una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento no queda demorada hasta que sea firme, sin que en base exclusivamente a esa falta de firmeza puedan ser anulados los actos subsiguientes del procedimiento ejecutivo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.