

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072958

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 416/2019, de 27 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1418/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Recargos del período ejecutivo. Ley 58/2003. Recargo de apremio ordinario. El período ejecutivo es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en período voluntario, tanto de forma «espontánea» como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago. En concreto, aunque se haya iniciado el periodo ejecutivo, el obligado tiene la posibilidad de realizar un pago voluntario, pero ello es así únicamente cuando no se ha notificado la providencia de apremio, puesto que una vez que esto último ha tenido lugar el pago ya no es voluntario, de ahí que las consecuencias sean distintas -en el primer caso, se devenga el recargo ejecutivo (5 %) y en el segundo, el recargo de apremio reducido (10 %)-. En definitiva, el período ejecutivo y el procedimiento de apremio son dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del período ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio.

En otro orden de cosas, tres son los recargos del periodo ejecutivo y son incompatibles entre sí, así como su aplicación es sucesiva en el tiempo, de manera que el último de ellos, el recargo de apremio ordinario, únicamente se aplica cuando no sea aplicable el recargo de apremio reducido y, a su vez, éste solo se aplica cuando no se aplica el recargo ejecutivo.

Teniendo todo ello en cuenta, procede señalar que 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. Asimismo, también es posible durante el periodo ejecutivo solicitar el aplazamiento/fraccionamiento del pago en el periodo ejecutivo, incluso iniciado ya el procedimiento de apremio. Pues bien, si se realizan pagos parciales o si se solicita el aplazamiento de aplazamiento se incumplen las condiciones a las que se supedita el devengo tanto el recargo ejecutivo como el recargo de apremio reducido; particularmente, no quiere el legislador que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio.

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 -art. 65.5 Ley 58/2003 (LGT)-; si a ello se une que se exige -art. 28.2 y 3 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.

Voto particular.

[Vid., ATS, 7 de junio de 2017, recurso n.º 1418/2017 (NFJ072960), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, STSJ Madrid, de 19 de enero de 2017, recurso n.º 587/2015 (NFJ066533), que se recurre].

PRECEPTOS:

RD 939/2005 (RGR), arts. 46, 69 y 70.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 62, 155, 160, 161 y 188.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 416/2019

Fecha de sentencia: 27/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1418/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/02/2019

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección quinta

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

Transcrito por: LMR

Nota:

Resumen

Recargos en periodo ejecutivo. La aplicación de los recargos del 5 y del 10 por 100 está condicionada al pago de la totalidad de la deuda tributaria, no bastando su aplazamiento o fraccionamiento.

R. CASACION núm.: 1418/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 416/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 27 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1418/2017, promovido por UNGRÍA PATENTES Y MARCAS S.A., representado por el procurador de los Tribunales, Don Javier Ungría López, contra la sentencia núm. 67, de 19 de enero de 2017, dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el Procedimiento Ordinario 587/2015.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por UNGRÍA PATENTES Y MARCAS S.A contra la sentencia núm. 67, de 19 de enero de 2017, dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 587/2015 deducido por la ahora recurrente frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 26 de marzo de 2015, desestimatoria a su vez de la reclamación realizada por la mercantil con motivo de la desestimación del recurso de reposición formulado frente a la providencia de apremio de fecha 1 de octubre de 2012 sobre descubierto de liquidación núm. A 2885012016008859 por Impuesto Sobre Sociedades, actas de inspección del año 2008, por un importe de 461.745,26 euros, si bien este recurso se contrae únicamente al recargo de apremio ordinario que asciende a 76.957,54 euros.

2. Ante la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid la parte recurrente esgrimió como motivo del recurso que antes de la notificación de la providencia de apremio, la mercantil había solicitado fraccionamiento del pago, que fue finalmente acordado, cumpliendo la parte recurrente con los términos del mismo. Que dicha solicitud hubo de ser modificada para hacerla extensiva a la totalidad de la deuda, incluyendo el recargo del 20 por 100, aunque entiende que el recargo que procede es el que el ordenamiento prevé para los casos en que se ingresa la deuda una vez concluido el periodo voluntario, pero antes de que haya sido notificada la

providencia de apremio (5 por 100), argumento que fue desestimado en la sentencia de 19 de enero de 2017 , ya que como fundamenta: "Es evidente que del desarrollo de las actuaciones, que refleja el expediente administrativo, se desprende que cuando se solicitó por la actora el aplazamiento de pago de la deuda tributaria ya se había iniciado el periodo ejecutivo y había, por ello, finalizado el periodo voluntario de pago, así que, a estos efectos, es indiferente que aún no se hubiese notificado a la actora la providencia de apremio, por lo que no resultaba procedente la suspensión del procedimiento de apremio, que conforme a lo previsto en el art. 65.5 LGT , solo podía ser suspendido, en este caso, en el supuesto de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria de aplazamiento o fraccionamiento.

Resulta claro que el recargo ejecutivo del cinco por ciento solo es aplicable cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y antes de la notificación de la providencia de apremio. De ahí que por mucho que se hubiese solicitado el aplazamiento de la deuda tributaria, antes de la notificación de la providencia de apremio, al encontrarse ya la deuda en periodo ejecutivo, no procedía la suspensión del procedimiento de apremio y al no haberse satisfecho la totalidad de la deuda, antes de dicha notificación de la providencia de apremio, nunca pudo ser aplicado el recargo del 5%, pretendido por la actora, por lo que resulta correcto el recargo del 20% establecido por la administración, conforme al art. 28. 4 LGT ."

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El presente recurso de casación fue preparado mediante escrito presentado en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ con fecha 6 de marzo de 2017, en el que, tras justificar el cumplimiento de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución basa la existencia de interés casacional objetivo en tres razones:

"1ª. Por cuanto la sentencia fija ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido. Concorre por tanto el interés casacional objetivo del art. 88.2.a.) LJCA .

2ª. Afecta a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso. Concorre el interés casacional objetivo del art. 88.2.b) LJCA .

3ª. En la sentencia se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia. Concorre por tanto el interés casacional objetivo del art. 88.3.a) LJCA ."

2. Como normas que se consideran infringidas por la sentencia recurrida, cita el escrito el artículo 28, apartados 1 , 2 y 4 de la Ley General Tributaria , en relación con el artículo 65 de la misma Ley .

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 14 de marzo de 2017, tener por preparado el recurso de casación contra la Sentencia de 19 de enero de 2017 , ya reseñada.

Tercero. *Admisión e interposición del recurso.*

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 9 de marzo de 2018 , la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si, expirado el plazo para el ingreso de la deuda tributaria en periodo voluntario y antes de que se notifique la providencia de apremio, se solicita el aplazamiento de aquélla, el recargo que procede es el "ejecutivo" del 5% o el de "apremio ordinario" del 20%.[...]

En principio será objeto de interpretación el artículo 28 apartados 1 , 2 , 3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con el artículo 65 del mismo cuerpo legal "

2. El representante procesal de UNGRÍA PATENTES Y MARCAS S.A interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 26 de julio de 2017, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes citadas.

La pretensión de la parte actora se concreta en estos términos: "en los casos en los que la solicitud de aplazamiento de pago se realice vencido el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria, pero antes de que se notifique la correspondiente providencia de apremio, únicamente resultará aplicable el recargo ejecutivo del 5 %, sin intereses, del artículo 28.2 LGT ", y en consonancia con ello solicita "se dicte sentencia por la que se case la dictada por el TSJ de Madrid de 17 de enero de 2017 aquí recurrida y, en su virtud, se devuelva al recurrente la cantidad indebidamente ingresada en la Hacienda Pública"

Finaliza su escrito solicitando de la Sala que "tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN , en tiempo y forma, contra la sentencia de fecha 19 de enero de 2017 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 587/2015 , y, previos los trámites procesales procedentes, dicte sentencia por la que CASE y ANULE la sentencia recurrida ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

Cuarto. Oposición al recurso de casación.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el Abogado del Estado presentó el día 27 de junio de 2018, escrito de oposición en el que suplica a la Sala que desestime el mencionado recurso de casación con confirmación de la sentencia recurrida, razonando, en conclusión, que "por expresa previsión legal (LGT/2003 y RGR de 2005), solo la satisfacción total de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio y no la solicitud de aplazamiento de la misma en periodo ejecutivo, que autoriza, en todo caso, a la Administración iniciar o continuar el procedimiento de apremio mientras se tramita la solicitud, permite aplicar el recargo ejecutivo del 5%.

Al no producirse en este caso la satisfacción total de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación la providencia de apremio, a pesar de solicitarse el aplazamiento de la misma en periodo ejecutivo, resulta procedente la exigencia del recargo de apremio ordinario del 20% debiendo desestimarse el recurso."

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA , al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 12 de febrero de 2019, fecha en que tuvo lugar, continuándose la deliberación hasta el día 13 de marzo dada la complejidad del asunto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación y delimitación de los hechos

Como resultado de una actuación inspectora, el 23 de julio de 2012 se notifica a UNGRIA PATENTES y MARCAS, S.A. la obligación de pagar la deuda tributaria resultante por importe de 404.027,11 euros por el concepto ACTAS INSP 2008. El día 5 de septiembre de 2012 finalizó el periodo voluntario de pago sin haberse satisfecho la deuda de referencia.

El 2 de octubre de 2012 se notifica providencia de apremio, fechada el día anterior, por importe de 461.745,26 euros, que, debidamente desglosado, corresponden 384.787,72 euros al principal y 76.957,54 euros al recargo de apremio ordinario (20 %). No obstante, añade que resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10 %, en lugar del 20 %, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (10 %), es decir, 423.266,49 euros, en los plazos que se indican. Esos plazos, como se sabe, dependen de cuando se reciba la notificación, de suerte que, en esta ocasión, habiéndose recibido la providencia en la primera quincena de octubre, el plazo de pago finaliza el día 20 del propio mes de octubre. En la providencia se señala que si con anterioridad a su notificación se hubiese ingresado la totalidad del principal será exigible el recargo ejecutivo será del 5 %. También se refleja que el principal pendiente de pago devengará intereses de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso, aclarándose que, sin embargo, no se exigirán tales intereses en caso de que proceda la aplicación del recargo de apremio reducido del 10 % o del recargo ejecutivo del 5 %. Asimismo, se señala que podrá 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. Igualmente se señala que

contra la providencia de apremio puede recurrir el obligado, debiendo optar, en el plazo máximo de un mes, entre presentar un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa.

Antes de recibir la providencia de apremio, el día 26 de septiembre de 2012, el obligado tributario presenta solicitud de aplazamiento por importe de 404.027,11 euros de los cuales corresponden 384.787,72 euros al principal y 19.239,39 euros al recargo ejecutivo (5 %).

El 8 de octubre de 2012 la AEAT requiere al obligado tributario para que subsane la solicitud, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 del Reglamento de Recaudación, aprobado por el R.D 939/2005, de 29 de julio, por considerar que no cumple con los requisitos previstos en dicho precepto, indicándole, al mismo tiempo, que debe modificar su solicitud de aplazamiento e incluir el importe del apremio ordinario del 20 %, puesto que el recargo ejecutivo del 5 % sólo se aplica 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 2018 en respuesta a dicho requerimiento el obligado tributario manifiesta su voluntad de ampliar su solicitud de aplazamiento del recargo de apremio ordinario del 20 %, si bien manifiesta su disconformidad con su aplicación.

El 7 de noviembre de 2012 se acordó conceder el aplazamiento/fraccionamiento del pago de las deudas reclamadas por un importe de 461.745,26 euros, a razón de 12.826,25 euros en cada uno de los plazos que se extienden desde el 20 de diciembre de 2012 hasta el 20 de noviembre de 2015, cantidad a la que se suman los correspondientes intereses de demora sucesivamente devengados desde el 6 de septiembre de 2012.

El acuerdo queda condicionado a la formalización de un aval bancario por importe de 509.791,91 euros, resultante de la suma de los importes que por principal e interés de demora se incorporen a todas y cada una de las fracciones incluidas en el acuerdo, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

El día 31 de octubre, el obligado tributario interpone recurso de reposición contra la providencia de apremio alegando la improcedencia del recargo de apremio (20 %) ya que entiende que le corresponde el recargo ejecutivo (5 %). El día 9 de enero de 2013 se desestimó dicho recurso puesto que "no se dan las circunstancias para la aplicación del recargo ejecutivo ya que la deuda no ingresada en periodo voluntario no ha sido satisfecha en su totalidad antes de la notificación de la providencia de apremio, ni tampoco del recargo de apremio reducido ya que las deudas junto con el propio recargo reducido no han sido ingresadas en su totalidad en el plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria .

El obligado tributario presentó el día 11 de febrero de 2013 reclamación económica administrativa ante el TEAR de Madrid argumentando, en síntesis, lo siguiente;

- por un lado, que cuando solicitó el aplazamiento (el 26 de septiembre de 2012) no se había notificado aun la providencia de apremio, y, por tanto, no se había iniciado aun el procedimiento de apremio, ya que el artículo 167.1 condiciona ese comienzo a la previa notificación de aquella;

-por otro lado, que la solicitud de aplazamiento con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio supone no solo un acto del obligado tributario tendente al pago de la deuda tributaria, sino que pone de manifiesto la inequívoca voluntad de cumplir con su obligación de pagar la deuda, careciendo, por tanto, de sentido, la vía de apremio;

-y, por último, que el proceder administrativo implica, tácitamente, que la deuda en periodo ejecutivo tan solo es posible en vía de apremio, conclusión de la que discrepa puesto que la voluntad legal es la de permitir el aplazamiento de las deudas en periodo ejecutivo antes de apremiar el patrimonio del contribuyente.

La reclamación económico-administrativa se desestimó mediante resolución de fecha 26 de marzo de 2015 en la que, en lo que ahora importa, se declara, de una parte, que la solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo no prevé la suspensión del procedimiento de apremio, sólo se prevé la suspensión de las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la resolución denegatoria de aplazamiento o fraccionamiento; y, de otra parte, que no constando el ingreso de la liquidación en periodo voluntario, ni que la misma se hubiera anulado o se hubiese suspendido su ejecución, fue procedente la iniciación del procedimiento de apremio mediante la expedición de la providencia de apremio reclamada.

El día 9 de junio de 2015 se interpuso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo, desestimándose con fecha 9 de enero de 2017.

Segundo. *La cuestión de interés casacional objeto del recurso*

La cuestión de interés casacional que identifica el auto de 9 de marzo de 2008, dictado por la Sección de admisión de esta Sala es la siguiente:

"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%. [...]"

La parte actora sostiene que aplazamiento/fraccionamiento es una modalidad de pago, como se desprende del hecho de que el artículo 65 de la LGT ("Aplazamiento y fraccionamiento de pago") se incardine en la Sección 2ª del Capítulo IV, Título II, de dicha Ley, cuya rúbrica es "El pago". Y siendo así, de lo dispuesto en los apartados 1 a 5 del artículo 28 y del apartado 1 del artículo 65 de la Ley General Tributaria se deduce que está vedada la posibilidad de exigir el recargo de apremio del 20 % en lugar del recargo ejecutivo del 5 % cuando la solicitud se ha presentado vencido el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria, pero antes de que se notifique la correspondiente providencia de apremio.

Manifiesta que la solicitud de aplazamiento incorpora una voluntad inequívoca de pago de la deuda (aun no apremiada) siguiéndose de ello que la ulterior concesión del aplazamiento debe proyectarse sobre la deuda -con el recargo procedente- existente y, en este caso, el recargo del periodo ejecutivo del 5 %, que es el que se devenga entre el inicio del periodo ejecutivo y la notificación de la providencia de apremio.

Aduce que otra interpretación conllevaría que, cualquiera que fuese la fecha de la solicitud, el acuerdo concediendo el aplazamiento siempre sería sobre una deuda con el máximo recargo posible del 20 %.

Argumenta que si no se interpreta el artículo 28 de la LGT en el sentido pretendido se estaría haciendo de la misma condición a quien paga fuera de plazo sin requerimiento de la administración pero paga, aunque sea de forma aplazada, con quien no paga en absoluto (recargo del 20 por 100 más interés de demora en ambos casos), siendo como son dos conductas objetivamente diferentes en cuanto a su trascendencia para la gestión recaudatoria, sin que exista ninguna razón que justifique que el trato jurídico que reciben sea el mismo.

La parte actora apoya su pretensión en las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2005 (recurso de casación 1955/1999), 26 de octubre de 2006 (recurso de casación 7103/2001) y 10 de mayo de 2007 (recurso de casación 18/2002). Estas sentencias no se refieren a la legislación vigente.

La parte actora se detiene en el FJ 3º de la recién citada STS 10 de mayo de 2007 particularmente en el párrafo siguiente: "la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada a la vez que se presentaba la correspondiente declaración-autoliquidación, sin ingreso, fuera del plazo voluntario de ingreso voluntario, y sin requerimiento previo, implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso, acuerde la Administración Tributaria, de manera que conforme a la doctrina que mantiene esta Sala Tercera, la petición implica "per se" la suspensión preventiva del ingreso, y en consecuencia, no procedía dictar providenciada de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición".

Esta línea doctrinal es seguida también por diversas sentencias de la Audiencia Nacional que también cita (entre otras, sentencias de 30 de noviembre de 1998 , 4 de diciembre de 1998 , 30 de enero de 1999 , 2 de marzo de 2004 y 5 de marzo de 2007 referidas también a legislación que ya no estaba vigente al tiempo al que la cuestión que nos ocupa se contrae. Igualmente, trae en su auxilio las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de octubre de 2008 (recurso 125/2008), del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de abril de 2015 (recurso 15378/2014) y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (recurso 736/2014), referidas a la legislación a la sazón vigente. Interesa aclarar que de estas últimas las dos primeras consideraron aplicable el recargo de apremio reducido (10 %) en lugar del ordinario, ya que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se presentó después de la notificación de la providencia de apremio; en cambio, la última de las sentencias sí consideró aplicable el recargo ejecutivo, puesto que el aplazamiento se solicitó antes de que se dictara la providencia de apremio. Todas ellas se suman a la idea de que la solicitud de pago debe asimilarse, a los efectos del recargo de apremio, al pago de la deuda tributaria, en línea con la reseñada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2007 .

La parte actora considera que su pretensión es respaldada por lo dispuesto en el artículo 74, letra g), del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección, en la medida en que incluye entre los requisitos para la emisión de la

certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, que se dé la circunstancia de "no mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida", de donde extrae la conclusión de que un contribuyente se encontrará al corriente de sus obligaciones tributarias si mantiene una deuda tributaria en periodo ejecutivo, cuando esa deuda se encuentra aplazada o fraccionada, por lo que, si se entiende que está al corriente de sus obligaciones, no tiene sentido y, además, resulta desproporcionado que se le exija el mayor recargo de apremio posible (20 %). Igualmente invoca en su favor la reducción de las sanciones prevista en el artículo 188 de la LGT en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, puesto que resulta compatible obtener la aludida reducción de las sanciones con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago de las sanciones.

Por su lado, para el Abogado del Estado es claro que la aplicación de los llamados recargo ejecutivo (5^o) y recargo de apremio reducido (10 %) depende siempre de la satisfacción total de la deuda, ya sea antes de la notificación de la providencia de apremio ya sea antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la Ley, respectivamente. Esa conclusión se ve reforzada por el artículo 65.5 LGT del que se desprende que únicamente la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo. La presentación de dicha solicitud en periodo ejecutivo, en cambio, no impide el inicio del procedimiento de apremio, y tampoco impide, en su caso, su continuación.

Tercero. *El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional*

Con respecto a la legislación vigente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2014 (recurso de casación 2987/2011), realiza una exposición detallada sobre el procedimiento ejecutivo. Tras aclarar que el hecho de que no se haya ingresado la deuda en periodo voluntario supone el comienzo automático del periodo ejecutivo, pero no el del procedimiento de apremio, puesto que éste se inicia con la notificación de la providencia de apremio, manifiesta (FJ 5^o):

"El artículo 160, apartado 2, de la LGT 58/2003 declara, con alcance general, que la recaudación de las deudas tributarias podría realizarse en dos periodos recaudatorios: en periodo voluntario o en periodo ejecutivo. Esta declaración no es técnicamente precisa porque era y es posible el pago voluntario en periodo ejecutivo y el pago voluntario extemporáneo, realizado fuera del periodo voluntario, pero sin haber comenzado el periodo ejecutivo.

Conforme al artículo 160.2.a) de la LGT, la recaudación de las deudas tributarias en periodo voluntario se llevará a cabo mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de dicha Ley.

Según el artículo 160.2.b) de la LGT la recaudación de las deudas tributarias en periodo ejecutivo se realizará mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Conforme al artículo 161.1.a) de la LGT, el periodo ejecutivo se iniciará, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta Ley.

La LGT distingue entre el momento de inicio del Periodo ejecutivo lo que se produce el día siguiente de la finalización del plazo de ingreso voluntario (art. 161.1), y el inicio del procedimiento de apremio, lo que sucede el día en que se notifica al deudor la providencia de apremio (art. 167.1).

Como señala el artículo 161.4 de la LGT el inicio del periodo ejecutivo produce, como consecuencia, la exigencia de los recargos regulados en el artículo 28 de la LGT. Estos recargos son los siguientes:

a) Si el deudor satisface la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario después de finalizar el plazo de ingreso voluntario, pero antes de la notificación de la providencia de apremio deberá satisfacer un recargo del 5% del importe a ingresar, recargo que se denomina ejecutivo.

b) Si el deudor satisface la totalidad de la deuda dentro del plazo concedido en la providencia de apremio deberá satisfacer un recargo del 10%, recargo que la Ley denomina de apremio reducido.

c) Si el deudor satisface la totalidad de la deuda transcurridos los plazos previstos en la notificación de la providencia de apremio y, por tanto, debe seguir el procedimiento ejecutivo, deberá satisfacer el recargo de apremio ordinario, que es del 20%, y los intereses de demora.

Iniciado el periodo ejecutivo --según indica el art. 161.3 de la LGT -- la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas afectadas por tal periodo ejecutivo a través del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado tributario.

El procedimiento de apremio se puede concebir como la sucesión de actos que debe efectuar la Administración tributaria para conseguir de forma coactiva el cobro de las deudas que no hayan sido satisfechas de forma espontánea en periodo voluntario o en periodo ejecutivo por los obligados tributarios.[...]

La LGT mantiene la delimitación del período ejecutivo que recogía la vieja LGT, ratificando la distinción entre período ejecutivo y procedimiento de apremio, cuya adecuada comprensión exige acotar el período ejecutivo, precisando su comienzo y su finalización.

Esta distinción entre período ejecutivo y procedimiento de apremio también aparece en el Reglamento General de Recaudación (RGR) cuyo artículo 69.2 establece: "Iniciado el período ejecutivo, la recaudación se efectuará por el procedimiento de apremio, que se iniciará, a su vez, mediante la notificación de la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 70". La Exposición de Motivos del RGR dice que esta distinción tiene una finalidad didáctica. Pero lo cierto es que la distinción es necesaria no sólo por razones didácticas sino también porque se trata de dos realidades distintas.

El comienzo del período ejecutivo requiere de la concurrencia de los requisitos que se deducen de una correcta interpretación del artículo 161.1 de la LGT : el transcurso del período voluntario de pago sin ingreso, por un lado, y el conocimiento por la Administración tributaria de la existencia y cuantía de la deuda, por otro lado. Una vez iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria podrá iniciar la correspondiente acción de cobro por la vía o procedimiento de apremio, pero también puede realizarse, previamente y a iniciativa del deudor, un pago voluntario o "espontáneo" en dicho período ejecutivo.

El artículo 69.1 del RGR , que se ocupa de la recaudación en período ejecutivo, remite a lo dispuesto en el artículo 161.1 de la LGT , que, como se acaba de indicar, alude al inicio del período ejecutivo. Ni la LGT ni el RGR hacen referencia a la finalización del período ejecutivo.

La terminación del período ejecutivo se produce por la extinción de la obligación tributaria, sea por el cumplimiento o pago de la deuda tributaria o sea por cualquier otra forma legal distinta de extinción de las obligaciones tributarias (prescripción, condonación...), lo que puede ocurrir antes de haberse iniciado el procedimiento de apremio. Por tanto, la terminación del procedimiento de apremio conlleva la finalización del período ejecutivo, pero la finalización del período ejecutivo puede producirse antes de que se inicie el procedimiento apremio.

Queda claro que el período ejecutivo y el procedimiento de apremio son dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del período ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio, tal y como establece el apartado 3 del artículo 161 de la LGT : "Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas líquidas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago". En definitiva, el período ejecutivo es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en período voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago".

Aunque se haya iniciado el periodo ejecutivo, el obligado tiene la posibilidad de realizar un pago voluntario, pero ello es así únicamente cuando no se ha notificado la providencia de apremio, puesto que una vez que esto último ha tenido lugar el pago ya no es voluntario, de ahí que las consecuencias sean distintas. En el primer caso, se devenga el recargo ejecutivo (5 %) y en el segundo, el recargo de apremio reducido (10 %).

En ese sentido, el artículo 28, dedicado a los recargos del período ejecutivo, establece en sus 5 primeros apartados (desde su entrada vigor hasta la actualidad, puesto que no han experimentado ninguna modificación):

" 1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: Recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo".

Por consiguiente, tres son los recargos del periodo ejecutivo; son incompatibles entre sí; y su aplicación es sucesiva en el tiempo, de manera que el último de ellos, el recargo de apremio ordinario, únicamente se aplica cuando no sea aplicable el recargo de apremio reducido y, a su vez, éste solo se aplica cuando no se aplica el recargo ejecutivo.

Como se puede comprobar los apartados 2 y 3 del artículo 28 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 . También es posible durante el periodo ejecutivo solicitar el aplazamiento/fraccionamiento del pago en el periodo ejecutivo, incluso iniciado ya el procedimiento de apremio. Si se realizan pagos parciales o si se solicita el aplazamiento de aplazamiento se incumplen las condiciones a las que se supedita el devengo tanto el recargo ejecutivo como el recargo de apremio reducido.

Particularmente, no quiere el legislador que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio.

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.

La parte actora cita en apoyo de su pretensión el artículo 188 LGT relativo a la reducción de las sanciones, tal como ha sido redactado por la ley 36/2006, de 29 noviembre. No cita, aunque también podría hacerlo, el artículo 155 LGT relativo a las actas con acuerdo, asimismo en la redacción dada por la citada Ley 36/2006. La voluntad legislativa, tanto en un caso como en otro, antes era distinta. Ello pone de manifiesto que ha sido precisa una modificación legislativa expresa para, en esos casos, asimilar el pago al aplazamiento/fraccionamiento. No se ha producido esa modificación en la materia que nos ocupa, por lo que habrá que estar a lo que se establece, desde la entrada en vigor de la Ley, en esta materia. Aunque no estuviera vigente al tiempo al que se contraen los hechos ahora enjuiciados, conviene traer a colación el artículo 92 bis LGT , redactado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que también contempla la asimilación expresa entre deudas pagadas y deudas aplazadas/fraccionadas. Si la asimilación se produjera en todos los casos no haría falta aclararlo de manera expresa, bastaría que se hablara de pago para entender que cuando se habla de pago también se está refiriendo al pago aplazado; esa aclaración

expresa viene a confirmar que, a falta de la misma, al menos a los efectos que nos ocupan, no se asimilan pago y aplazamiento fraccionamiento de pago.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, manifestando 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 , cual 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%.

Quinto. *Resolución de las pretensiones de las partes*

Ya se ha dicho que el 2 de octubre de 2012 se notifica providencia de apremio, fechada el día anterior, por importe de 461.745,26 euros que, debidamente desglosado, corresponden 384.787,72 euros al principal y 76.957,54 euros al recargo de apremio ordinario (20 %). No obstante, se indica también que resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10 %, en lugar del 20 %, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (10 %), en los plazos que se reflejan en la propia providencia, plazos que son previstos en el apartado 5 del artículo 62 de la propia Ley, cuyo tenor es el siguiente:

"5. Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio , el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

De lo expuesto resulta que la información que ofrece la providencia de apremio responde a lo dispuesto en los artículos 28.3 y 62.5 LGT . Es cierto que posteriormente, cuando se requiere de subsanación la petición de aplazamiento del recurrente, se indica que en la cantidad cuyo aplazamiento se solicita deberá incluirse el recargo del 20 por 100, cuando lo más exacto es que habiéndose notificado la providencia de apremio el día 2 de octubre y, por consiguiente, siendo factible efectuar el pago completo hasta el día 20 del mismo mes de octubre, en tal hipótesis el recargo procedente hubiera sido el del 10 por 100. Ahora bien, no se trata de que la providencia de apremio incurriera en defecto alguno, dado que informó de todas las posibilidades según fuera el proceder del recurrente, incluso la posibilidad de limitar el recargo al apremio reducido puesto que el obligado tributario estaba aún a tiempo de cumplir las condiciones previstas en el artículo 28.3 LGT . Si el requerimiento no fue lo suficientemente explícito de nuevo sobre este punto, ello no afecta a la corrección de la providencia de apremio, que es el acto recurrido, y en todo caso no pudo causar indefensión ni perjuicio alguno al recurrente que ya por la providencia de apremio era conocedor de todas las posibilidades abiertas y optó persistentemente por pretender equiparar al pago completo la solicitud de aplazamiento, y con base en ello, beneficiarse de un recargo ejecutivo que, por lo que ya hemos razonado, era inviable por estar la deuda en fase ejecutiva.

Ello nos lleva a declarar no haber lugar al recurso de casación, pues en la medida en que la sentencia 67/2017 de 19 de enero de 2017 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sección 5^a) se ajusta al planteamiento que hizo la actora, siempre limitado al recargo del 5 por 100, es por lo que declara correcta la aplicación del recargo del 20 por 100 previsto en el artículo 28.4 LGT , ya que en el desarrollo real de los actos de la parte, nunca pudo ser procedente el recargo del 10 por 100, ya que al no pagar, y pretender sustituir el pago por el aplazamiento, no cumplió la condición necesaria para que el recargo pudiera ser del 10 por 100 hasta la fecha límite de pago, y en todo caso, lo cierto es que, a la vista del requerimiento de la

Administración pudo proceder al pago, y beneficiarse hasta el día 20 de octubre de aquel recargo de aprecio reducido. En definitiva, la providencia de apremio que es el acto recurrido es conforme a Derecho, y la sentencia que lo desestimó ha de ser confirmada, pues en esencia su razonamiento es correcto, con las precisiones que hemos realizado, que, por el principio de efecto útil de la casación, no pueden dar lugar a la estimación de la casación.

En consecuencia el recurso de casación debe ser rechazado puesto que, lo relevante es que el recurrente, disponiendo de toda la información necesaria con la providencia de apremio, optó por no satisfacer la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio (artículo 28.2 LGT), ni tampoco satisfizo la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas. Optó por el aplazamiento/fraccionamiento, lo cual desembocó en que no cumpliéndose los requisitos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 28, resultara procedente la aplicación del apartado 4 del artículo 28 LGT .

En resumen, todo ello nos conduce a declarar no haber lugar al recurso de casación contra la sentencia 67/2017 de 19 de enero de 2017 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sección 5ª), - recurso núm. 587/2015 .

Sexto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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 cuarto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por UNGRÍA PATENTES Y MARCAS S.A, contra la sentencia 67/2017 de 19 de enero de 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sección 5ª), recurso núm. 587/2015 .

3º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Agualló Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

Que formula el MAGISTRADO EXCMO. SR. DON JOSE DIAZ DELGADO a la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala (Recurso de Casación núm. 1418/2017) al que se adhiere el MAGISTRADO EXCMO. SR. DON JESUS CUDERO BLAS.

Con el máximo respeto al voto mayoritario de la Sección Segunda discrepo de esta sentencia por las siguientes razones.

Primera. Abandono injustificado de la jurisprudencia.

La sentencia reconoce que:

"La parte actora apoya su pretensión en las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2005 (recurso de casación 1955/1999), 26 de octubre de 2006 (recurso de casación 7103/2001) y 10 de mayo de 2007 (recurso de casación 18/2002). Estas sentencias no se refieren a la legislación vigente.

La parte actora se detiene en el FJ 3º de la recién citada STS 10 de mayo de 2007 particularmente en el párrafo siguiente: "la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada a la vez que se presentaba la correspondiente declaración-autoliquidación, sin ingreso, fuera del plazo voluntario de ingreso voluntario, y sin requerimiento previo, implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso, acuerde la Administración Tributaria, de manera que conforme a la doctrina que mantiene esta Sala Tercera, la petición implica "per se" la suspensión preventiva del ingreso, y en consecuencia, no procedía dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición".

Esta línea doctrinal es seguida también por diversas sentencias de la Audiencia Nacional que también cita (entre otras, sentencias de 30 de noviembre de 1998 , 4 de diciembre de 1998 , 30 de enero de 1999 , 2 de marzo de 2004 y 5 de marzo de 2007 referidas también a legislación que ya no estaba vigente al tiempo al que la cuestión que nos ocupa se contrae. Igualmente, trae en su auxilio las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de octubre de 2008 (recurso 125/2008), del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de abril de 2015 (recurso 15378/2014) y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (recurso 736/2014), referidas a la legislación a la sazón vigente. Interesa aclarar que de estas últimas las dos primeras consideraron aplicable el recargo de apremio reducido (10 %) en lugar del ordinario, ya que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se presentó después de la notificación de la providencia de apremio; en cambio, la última de las sentencias sí consideró aplicable el recargo ejecutivo, puesto que el aplazamiento se solicitó antes de que se dictara la providencia de apremio. Todas ellas se suman a la idea de que la solicitud de pago debe asimilarse, a los efectos del recargo de apremio, al pago de la deuda tributaria, en línea con la reseñada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2007 ".

Como vemos la sentencia se limita a afirmar que las normas aplicables en materia de recargo han sido modificadas, pero no justifica a mi juicio la trascendencia de las citadas modificaciones y especialmente de la sentencia de 2007 se desprende una doctrina general, conforme con el principio de buena administración que exige que solicitado el aplazamiento del pago que la propia sentencia admite que es posible hacer en periodo ejecutivo, ha de pronunciarse la Administración sobre dicha solicitud antes de continuar el procedimiento de apremio dictando la consiguiente providencia, con la consecuencia de incrementar la deuda tributaria con el recargo de apremio. Pues bien, reconociendo el derecho de la Sala a modificar su jurisprudencia, en el presente caso a mi juicio no se justifica el cambio.

Segunda. *La solicitud de aplazamiento durante el periodo ejecutivo no impide la continuación del procedimiento de apremio.*

Aunque la ley únicamente prohíbe la enajenación de los bienes, tampoco prevé los efectos de dicha solicitud de aplazamiento, y parece lógico, en línea con la jurisprudencia antes citada, que se resuelva dicha petición antes de dictar la providencia de apremio, aumentando la deuda tributaria de quien manifiesta su voluntad de pago, simplemente mediante el dictado de la providencia de apremio retrasando la resolución, que como aquí ocurre, se acaba dictando.

Tercera. *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 transcurrido este solo prevé dos situaciones de recargo, una vez dictada la providencia de apremio, según se pague dentro de un plazo u otro de los previstos en el artículo 62.5 de la Ley General Tributario , del 10% y del 20%.

Sin embargo, la normativa 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 .

Cuarta. *El Principio de Buena Administración.*

De acuerdo con este principio, recuerda la sentencia de esta Sala de fecha 19 de octubre de 2015 (recurso número 168/2014) que:

"Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8 al 10 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41, dedicado al "Derecho a una buena Administración", entre otros particulares "la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones".

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo 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".

Pues bien, 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.

En Madrid, a la fecha de la sentencia.

D. Jose Diaz Delgado D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.