

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075676

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de noviembre de 2019

Sala 3.^a

R.G. 1945/2018

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Recargos del período ejecutivo. Ley 58/2003. Recargo de apremio reducido. ¿El aplazamiento debe entenderse como una forma de pago de la deuda tributaria? Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si solicitado en período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, la concesión del mismo antes del vencimiento del plazo del art. 62.5 de la Ley 58/2003 (LGT), a contar desde la notificación del título ejecutivo, permite exigir el recargo de apremio reducido del 10%.

Alegó la interesada que el aplazamiento debe entenderse como una forma de pago de la deuda tributaria por lo que al haberse formulado antes de la recepción de la providencia de apremio el recargo procedente era el 5%. A su juicio, pues, la providencia de apremio debería haber liquidado este último recargo.

El TEAR rechaza ese planteamiento y señala que la solicitud de aplazamiento en período ejecutivo no significa pago o satisfacción de la deuda, razón por la cual no cabría exigir ni el 5% ni el 10%, toda vez que la interesada no pagó la deuda antes de la recepción de la providencia de apremio ni tampoco, tras la recepción de ésta y en los plazos del art. 62.5 de la Ley 58/2003 (LGT), la deuda y el recargo de apremio reducido del 10%.

Efectivamente, no cabe la asimilación entre el pago y el aplazamiento/fraccionamiento del pago a efectos de los recargos del período ejecutivo regulados en el art. 28 de la Ley 58/2003 (LGT). Ello se deduciría, por un lado, del hecho de que la solicitud de aplazamiento no suspende el procedimiento de apremio, por lo que difícilmente podría equipararse aquella con un pago, y, por otro, del hecho de que la asimilación entre deudas pagadas y deudas aplazadas/fraccionadas ha sido limitada por la Ley 58/2003 (LGT) a determinados casos -reducción de sanciones, actas con acuerdo, publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias-.

Lógicamente, que no proceda exigir el recargo del 5% no significa que el exigible haya de ser necesariamente el de apremio ordinario del 20%, pues podría suceder que una vez notificada la providencia de apremio se pagara la totalidad de la deuda -incluido el recargo de apremio reducido del 10%- en los plazos del art. 62.5 de la Ley 58/2003 (LGT), en cuyo caso sería exigible este último.

Así, pese a la suspensión del procedimiento de apremio como consecuencia de la concesión del aplazamiento no cabe identificar dicha concesión con el pago de la deuda a efectos de los recargos del art. 28 de la Ley 58/2003 (LGT), porque en materia de recargos no se ha producido una modificación legislativa para asimilar deudas pagadas y deudas aplazadas/fraccionadas como la que tuvo lugar respecto de la reducción de las sanciones -art. 188 Ley 58/2003 (LGT)-, actas con acuerdo -art. 155 Ley 58/2003 (LGT)- o publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias -art. 95 bis Ley 58/2003 (LGT)-.

En conclusión, solicitado en período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, la concesión del mismo antes del vencimiento del plazo del art. 62.5 de la Ley 58/2003 (LGT), a contar desde la notificación del título ejecutivo, no permite que el recargo de apremio a exigir pueda verse reducido al 10%, puesto que esa reducción exige el ingreso total de la deuda y del propio recargo en el mencionado plazo, y la mera concesión de un aplazamiento no supone el pago de la deuda. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 62, 65, 95 bis, 155, 160, 161 y 188.
RD 939/2005 (RGR), arts. 48 y 69.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de 25 de agosto de 2017, recaída en la reclamación nº 29/03206/2016 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición contra providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1. La entidad X, S.L. presentó el 1 de febrero de 2016 (último día del período voluntario) autoliquidación trimestral (modelo 303) correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del 4T de 2015. En el justificante de la presentación consta lo siguiente:

Declaración presentada con IMPORTES PENDIENTES DE INGRESO.

Importe total de la declaración: 2.624,82 euros
Importe ingresado:euros
(NRC:)

Importe pendiente de ingreso: 2.624,82 euros

(Clave de la liquidación: **A29...**)

Ha manifestado su intención de solicitar un aplazamiento de pago.

QUEDA PENDIENTE LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DEL APLAZAMIENTO.
Puede formular dicha solicitud accediendo a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria

(<https://www.agenciatributaria.gob.es>)

La solicitud de aplazamiento se presentó al día siguiente, 2 de febrero de 2016, fuera del período voluntario de pago.

2. El 2 de febrero de 2016 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía dictó providencia de apremio, que se entiende notificada el 14 de febrero de 2016, en virtud de la cual, al haber finalizado el plazo de pago en período voluntario sin haberse satisfecho la deuda, se exige el pago del principal pendiente de 2.624,82 euros y el recargo de apremio ordinario del 20% por importe de 524,96 euros, ascendiendo el importe total de lo reclamado a la cuantía de 3.149,78 euros. Señala, no obstante, la providencia de apremio que:

- Resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10% en vez del 20% si la interesada ingresara la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido en los plazos de pago que se indican (los del artículo 62.5 de la LGT) a contar desde la fecha de notificación de la providencia de apremio.
- Si con anterioridad a la notificación de la presente providencia de apremio hubiese ingresado la totalidad del principal pendiente será exigible el recargo ejecutivo del 5%.

3. La sociedad interpuso recurso de reposición contra la providencia de apremio en el que alega que al producirse la solicitud de aplazamiento en los primeros minutos del día 2 de febrero de 2016, antes de la emisión de la providencia de apremio, el recargo sería del 5% y no del 20%.

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de 6 de junio de 2016, notificado el siguiente día 16, por las razones siguientes:

Según los antecedentes obrantes en esta Delegación con fecha 01 de febrero de 2016 el interesado presenta el modelo 303 4T ejercicio 2015 por importe de 2.624,82 euros manifestando su intención de solicitar aplazamiento de pago. Al formular dicha presentación se le recordaba que quedaba pendiente la presentación de la solicitud de aplazamiento. El interesado presenta dicha solicitud en fecha 02/02/2016, fuera de plazo, por lo que habiendo transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario sin haber realizado el pago es correcta la generación de la providencia de apremio recurrida y no procede su anulación.

Establece el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que el período ejecutivo se inicia en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

Según el artículo 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los recargos ejecutivos son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo 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 periodo 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.

Asimismo establece el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, que las solicitudes en periodo 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.

Habiendo finalizado el plazo de ingreso en periodo voluntario del Modelo 303 4T 2015 el día 01 de febrero de 2016 sin que el interesado realizase el ingreso se inició el periodo ejecutivo al día siguiente. Establece el artículo 28 de la LGT que el recargo ejecutivo del 5% se aplicará únicamente cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. La emisión de la providencia de apremio de la liquidación en cuestión es procedente al no haberse efectuado el ingreso de la deuda en esa fecha y no procede su anulación.

4. El aplazamiento de la deuda solicitado fue concedido por acuerdo de 17 de febrero de 2016, estableciéndose siete vencimientos mensuales, iniciándose el primero el día 20 de junio de 2016. El acuerdo se entiende notificado a la interesada el 1 de marzo de 2016.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso el 16 de julio de 2016 la reclamación económico-administrativa nº 29/03206/2016 alegando la interesada que "Al haberse tramitado el aplazamiento de forma voluntaria, entendiéndose éste como forma de pago de las deudas tributarias, antes de recibir la providencia de apremio, el recargo de apremio a aplicar sería del cinco por ciento y no del veinte por ciento según artículo 28.2 LGT "El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio".

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga (TEAR, en adelante), dictó resolución el 25 de agosto de 2017 por la que estimó parcialmente la reclamación y en la que, tras reproducir los artículos 65.1, 65.5 y 28 de la Ley 58/2003, General Tributaria, argumentaba del modo siguiente:

CUARTO.

Por tanto, siendo cierto que las deudas tributarias son aplazables en periodo ejecutivo, no es menos cierto que la aplicación de los recargos del periodo ejecutivo del 5% y del 10% requieren que la deuda tributaria sea satisfecha en su totalidad, circunstancia que no concurre en el presente caso, por lo que la alegación formulada no puede prosperar, pudiendo señalarse para mayor abundamiento que el artículo 167.3 b) de la L.G.T. solo incluye entre los motivos de oposición a una providencia de apremio las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación efectuadas en periodo voluntario.

QUINTO.

Este criterio es el mantenido por la Dirección General de Tributos en respuesta dada el 19 de abril del 2.012 a la consulta vinculante 831/2.012 y por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución de la reclamación económico administrativa 3.091/2.006 dictada el 13 de junio del 2.007.

SEXTO.

Sentado lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 62.5 de la L.G.T. dispone que "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. "

SEPTIMO.

En este caso, la solicitud de aplazamiento fue resuelta el 18 de febrero del 2.016 y la providencia de apremio se entendió notificada el 14 de febrero del 2.016, por lo que el plazo de ingreso de la deuda en vía ejecutiva finalizaba el día 20 de ese mismo mes.

De lo expuesto, se deduce que cuando se resolvió la solicitud de aplazamiento, aún no había finalizado el plazo de ingreso de la deuda en vía ejecutiva por lo que el recargo exigible no era el 20 %, sino el 10 %.

Tercero:

Frenta a la resolución del TEAR la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el 19 de diciembre de 2017, formulando las siguientes alegaciones:

1. El motivo por el que ha sido interpuesto el recurso de alzada extraordinario es la consideración del TEAR de que como se concedió el aplazamiento de la deuda en el plazo de pago abierto con la notificación de la providencia de apremio -aunque el correspondiente acuerdo se notificara más tarde, procedía que se aplicase un recargo del 10% en vez del aplicado del 20%.

2. El artículo 28 de la LGT, Recargos del periodo ejecutivo, establece en su apartado 3 lo siguiente: "El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no

ingresada en periodo 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".

Por lo tanto, la aplicación del recargo de apremio reducido del 10% exige el pago completo de la deuda y del propio recargo en el plazo concedido.

Del pago de la deuda se ocupan los artículos 60 a 62 de la LGT. Las formas de pago están reguladas en el artículo 60 y el momento de pago en el 61.

Los medios de pago en efectivo están relacionados en el artículo 34 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y son el dinero de curso legal, cheque, tarjeta de crédito y débito, transferencias bancarias, domiciliación bancaria y los que se autoricen por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Lo señalado en las normas citadas puede resumirse del modo siguiente:

- La aplicación del recargo reducido del 10% solo procede en el caso de pago completo de la deuda en el plazo de ingreso del artículo 62.5 de la LGT.

- El pago completo de la deuda se producirá cuando se haya hecho el ingreso de su importe total en la caja, oficina recaudadora o entidad autorizada para ello, o bien se haya satisfecho por su importe total por medio de efectos timbrados o mediante pago en especie, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en estos dos casos.

3. Una deuda aplazada no es una deuda pagada ni el aplazamiento constituye un medio de pago, tal y como ha quedado dicho, pudiéndose añadir en este sentido que el artículo 1157 del Código Civil dispone que: "No se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en la que la obligación consistía".

Termina la Directora recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que "La concesión del aplazamiento de una deuda solicitado en periodo ejecutivo de la misma no supondrá en ningún caso que el recargo de apremio aplicado en la correspondiente providencia de apremio pueda verse reducido al 10%, puesto que esa reducción exige el ingreso total de la deuda y del propio recargo en el plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, a contar desde la notificación del título ejecutivo, y la mera concesión de un aplazamiento no supone el pago de la deuda".

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si solicitado en período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, la concesión del mismo antes del vencimiento del plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, a contar desde la notificación del título ejecutivo, permite exigir el recargo de apremio reducido del 10%. TERCERO: Disponen los artículos 160 y 161 de la LGT:

Artículo 160. La recaudación tributaria

"1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta Ley.

b) **En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio".**

Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) 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.

b) **En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.**

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas 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.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta Ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio".

Es cuestión pacífica que la entidad mercantil presentó en plazo su autoliquidación con deuda a ingresar pero sin realizar el ingreso. No es objeto de discusión tampoco que la solicitud de aplazamiento de dicha deuda se formuló cuando ya había finalizado el plazo establecido por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido para efectuar el ingreso de la misma, es decir, no se formuló en período voluntario. Resulta claro, por tanto, que en el caso examinado el período ejecutivo comenzó efectivamente al día siguiente de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación del 4T de 2015, esto es, el 2 de febrero de 2016. La solicitud de aplazamiento se formuló iniciado ya el período ejecutivo.

Como señala el artículo 69.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) **"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".**

En cuanto a las solicitudes de aplazamiento dispone el artículo 65 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

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. (.....)

3. (.....)

4. (.....)

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.

6. (.....)"

En el caso aquí analizado la solicitud de aplazamiento tuvo lugar el 2 de febrero de 2016, comenzado ya el período ejecutivo y antes de que se iniciara el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio, lo que sucedió el 14 de febrero de 2016. La tramitación de la solicitud de aplazamiento terminó con su concesión mediante acuerdo de 17 de febrero de 2016, notificado a la interesada el 1 de marzo siguiente.

Ningún obstáculo existía, por tanto, para que la Administración iniciara el procedimiento de apremio con la notificación de la providencia de apremio pues, conforme al apartado 5 del artículo 65 de la LGT, aquella podía iniciar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento solicitado en período ejecutivo, tramitación que al tiempo de notificarse la providencia de apremio aún no había finalizado.

En cuanto a los recargos del período ejecutivo dispone el artículo 28 de la LGT:

Artículo 28. Recargos del período ejecutivo

"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 100 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 100 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 período ejecutivo.

6. (.....)."

En cuanto a los plazos para el pago establece el artículo 62.5 de la LGT lo 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".

La providencia de apremio respondió a lo dispuesto en los artículos 28 y 62.5 de la LGT arriba reproducidos. Téngase presente que cuando se emite aquélla, el 2 de febrero de 2016, iniciado ya el período ejecutivo, la Administración desconoce cuál será el comportamiento de la interesada en cuanto al pago de la deuda, es decir, si la pagará totalmente antes de la notificación de la providencia de apremio, en cuyo caso se devengará el recargo ejecutivo del 5%, si la pagará totalmente -junto con el recargo de apremio reducido del 10%- tras la notificación de la providencia de apremio y en los plazos del artículo 62.5 de la LGT, en cuyo caso se devengará el recargo de apremio reducido del 10% o si no se producirá ninguna de las dos circunstancias anteriores, en cuyo caso el recargo exigible será el de apremio ordinario del 20%. Ese desconocimiento de cuál sería la conducta futura de la interesada a partir de la fecha de emisión de la providencia de apremio es el que determina que la Administración consignara en dicha providencia como recargo exigible el 20% señalando, no obstante, que resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10% en vez del 20% si la interesada ingresara la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido en los plazos de pago que se indican (los del artículo 62.5 de la LGT) a contar desde la fecha de notificación de la providencia de apremio o incluso que si con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio hubiese ingresado la totalidad del principal pendiente será exigible el recargo ejecutivo del 5%.

Alegó la interesada en la reclamación económico-administrativa ante el TEAR que el aplazamiento debe entenderse como una forma de pago de la deuda tributaria por lo que al haberse formulado antes de la recepción de la providencia de apremio el recargo procedente era el 5%. A su juicio, pues, la providencia de apremio debería haber liquidado este último recargo.

El TEAR rechaza el planteamiento de la reclamante al señalar en el fundamento de derecho cuarto de su resolución que "siendo cierto que las deudas tributarias son aplazables en periodo ejecutivo, no es menos cierto que la aplicación de los recargos del periodo ejecutivo del 5% y del 10% requieren que la deuda tributaria sea satisfecha en su totalidad, circunstancia que no concurre en el presente caso, por lo que la alegación formulada no puede prosperar...". Con esta expresión parece sugerir que la solicitud de aplazamiento en período ejecutivo no significa pago o satisfacción de la deuda, razón por la cual no cabría exigir ni el 5% ni el 10%, toda vez que la interesada no pagó la deuda antes de la recepción de la providencia de apremio ni tampoco, tras la recepción de ésta y en los plazos del artículo 62.5 de la LGT, la deuda y el recargo de apremio reducido del 10%.

No obstante, el propio TEAR en el fundamento de derecho séptimo de su resolución recoge la razón de su fallo estimatorio al indicar que:

En este caso, la solicitud de aplazamiento fue resuelta el 18 de febrero del 2.016 y la providencia de apremio se entendió notificada el 14 de febrero del 2.016, por lo que el plazo de ingreso de la deuda en vía ejecutiva finalizaba el día 20 de ese mismo mes.

De lo expuesto, se deduce que cuando se resolvió la solicitud de aplazamiento, aún no había finalizado el plazo de ingreso de la deuda en vía ejecutiva por lo que el recargo exigible no era el 20 %, sino el 10 %.

Se deduce, por tanto, que para el TEAR la solicitud de aplazamiento no significa pago o satisfacción de la deuda pero su concesión sí. De este modo, entiende pagada la deuda con la concesión del aplazamiento y dado que ésta se produjo dentro de los plazos del artículo 62.5 de la LGT el recargo procedente sería el de apremio reducido del 10%.

La Directora recurrente, por su parte, alega frente a la conclusión del TEAR que una deuda aplazada no es una deuda pagada ni el aplazamiento constituye un medio de pago por lo que la concesión del aplazamiento de una deuda solicitado en periodo ejecutivo no supondrá en ningún caso que el recargo de apremio aplicado en la correspondiente providencia de apremio pueda verse reducido al 10%.

Llegados a este punto se hace necesario citar la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (Rec. casación 1418/2017). La cuestión que revestía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente: "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%.[...]".

Dice la sentencia en su fundamento de derecho tercero (subrayado y negrita son nuestros):

(.....)

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 [Nota de este Tribunal Central: se trata, en realidad, del 95 bis], 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.

De la sentencia se infiere, por tanto, que no cabe la asimilación entre el pago y el aplazamiento/fraccionamiento del pago a efectos de los recargos del período ejecutivo regulados en el artículo 28 de la LGT. Ello se deduciría, por un lado, del hecho de que la solicitud de aplazamiento no suspende el procedimiento de apremio, por lo que difícilmente podría equipararse aquella con un pago, y, por otro, del hecho de que la asimilación entre deudas pagadas y deudas aplazadas/fraccionadas ha sido limitada por la LGT a determinados casos (reducción de sanciones, actas con acuerdo, publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias). Por tal razón, la sentencia responde a la cuestión de interés casacional en los términos siguientes: "...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%".

Lógicamente, tal como recoge la sentencia en su respuesta, que no proceda exigir el recargo del 5% no significa que el exigible haya de ser necesariamente el de apremio ordinario del 20%, pues podría suceder que una vez notificada la providencia de apremio se pagara la totalidad de la deuda -incluido el recargo de apremio reducido del 10%- en los plazos del artículo 62.5 de la LGT, en cuyo caso sería exigible este último.

La resolución administrativa concediendo el aplazamiento lleva consigo la suspensión del procedimiento de apremio a tenor de lo dispuesto en el artículo 65.5 de la LGT. En caso de falta de aportación de la garantía en el plazo de dos meses señalado en el artículo 48.6 del RGR deberá continuar el procedimiento de apremio si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso. Lo mismo ocurrirá, conforme al artículo 48.7 del RGR, para las solicitudes formuladas en período ejecutivo si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago.

Ahora bien, pese a la suspensión del procedimiento de apremio como consecuencia de la concesión del aplazamiento no cabe identificar dicha concesión con el pago de la deuda a efectos de los recargos del artículo 28 de la LGT, por concurrir la segunda de las razones apuntadas por el Tribunal Supremo en la sentencia citada, esto es, porque en materia de recargos no se ha producido una modificación legislativa para asimilar deudas pagadas y deudas aplazadas/fraccionadas como la que tuvo lugar respecto de la reducción de las sanciones (art. 188 LGT), actas con acuerdo (art. 155 LGT) o publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-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 y unificar criterio en el sentido siguiente: Solicitado en período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, la concesión del mismo antes del vencimiento del plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, a contar desde la notificación del título ejecutivo, no permite que el recargo de apremio a exigir pueda verse reducido al 10%, puesto que esa reducción exige el ingreso total de la deuda y del propio recargo en el mencionado plazo, y la mera concesión de un aplazamiento no supone el pago de la deuda.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.