

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079401

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1309/2020, de 15 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1652/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Solicitud de aplazamiento. Necesidad de contestar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, instada en periodo ejecutivo, antes de girar providencia de apremio.** En la STS de 27 de marzo de 2019, recurso n.º 1418/2017 (NFJ072958), se abordó si procedía el recargo del 20 por 100, que había sido considerado por la Administración, o del 5 por 100, defendido por el contribuyente, en un supuesto en el que se giró una providencia de apremio no obstante haberse solicitado previamente el aplazamiento de la deuda, pero no se abordó en absoluto la cuestión que resulta capital en el presente litigio: si puede considerarse respetuosa con el principio de buena administración una forma de conducirse la Hacienda Pública como la que aquí nos ocupa y que ha consistido, como se ha visto, en dictar una providencia de apremio -con las consecuencias inherentes a la misma, incluido el recargo precedente-, sin contestar previamente una solicitud de aplazamiento de la deuda formulada por el contribuyente concluido el período voluntario de pago. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas aún no apremiadas "incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, a tenor de la normativa vigente, acuerde la Administración Tributaria", de manera que tales peticiones "implicarían per se la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia la imposibilidad de dictar providencia de apremio". Desde la perspectiva de los principios de buena administración y buena fe, no se permite apremiar una deuda sin dar respuesta a una previa solicitud de aplazamiento efectuada por el contribuyente en los términos que la ley le autoriza. Ante la falta de regulación expresa de la situación, entendemos que tales principios obligan a una solución como la indicada, a lo que debe añadirse que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables -aplazando o fraccionando la deuda-, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono. La Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período. La Sala de instancia considera que la suspensión del apremio no depende de las "circunstancias del caso concreto", sino que no procede en ningún supuesto cuando -como aquí sucede- la petición de aplazamiento o fraccionamiento se efectúa concluido el período de pago voluntario. No hay circunstancia alguna en el caso que exigiera de la Administración la emisión de las providencias de apremio, ni consta en las actuaciones mala fe o pretensión fraudulenta alguna por parte del contribuyente al que, por cierto, ninguna imputación le efectúa la Administración de comportamientos de esa naturaleza. Ni el hecho de que nos hallemos ante liquidaciones (y no ante autoliquidaciones), ni la circunstancia de que el obligado tributario impugnase aquéllas por todos los cauces que el ordenamiento le ofrece (en reposición, ante el TEAR, ante el TEAC y en la Audiencia Nacional), obteniendo la suspensión de la deuda, permiten alterar la conclusión obtenida: el contribuyente interesó el aplazamiento en período ejecutivo pero antes de iniciarse el procedimiento de apremio, lo que impedía a la Administración dictar las providencias que constituyen el objeto del proceso sin analizar y dar respuesta a aquella petición [Vid., ATS de 12 de septiembre de 2019, recurso n.º 1652/2019 (NFJ074854) que plantea el recurso de casación contra la SAN de 27 de enero de 2018, recurso n.º 458/2017 (NFJ074862) que se casa y anula]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 62, 65, 167 y 224.

Constitución española, arts. 9, 103 y 106.  
Ley 39/2015 (LPAC), art. 13.  
RD 520/2005 (RGRVA), art. 25.

**PONENTE:**

*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.309/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1652/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 1652/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1309/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1652/2019, interpuesto por la mercantil INMOBILIARIA BETANCORT, SA, representada por la procuradora de los tribunales doña María del Carmen Iglesias Saavedra y bajo la dirección letrada de don Maximino Linares Gil, contra la sentencia de 27 de diciembre de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario núm. 458/2017, sobre providencias de apremio.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendido por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Resolución recurrida en casación.

La sentencia recurrida en casación, de la Sección Séptima de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, contiene la siguiente parte dispositiva:

"Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 458/2017 con imposición de costas a la entidad demandante".

##### Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de INMOBILIARIA BETANCORT, SA, demandante en la instancia, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia mediante escrito en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, consideró que -muy sintéticamente- no es posible que la Administración tributaria dicte una providencia que abre la vía de apremio sin resolver antes una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada por el contribuyente, pues con tal proceder -admitido por la sentencia recurrida- se vulneran los artículos 65.5 y 167.3 de la Ley General Tributaria, que impiden que una vez expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria y habiendo solicitado el contribuyente el aplazamiento de la deuda, la Administración tributaria dicte providencia que abre la vía de apremio.

2. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

3. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de septiembre de 2019, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si, tomando en consideración los principios de buena Administración que deriva de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como el de buena fe contenido en el artículo 3.1 de la LRJSP, y conforme a los artículos 65.5 y 167.3.b) de la LGT, una Administración tributaria a la que el contribuyente haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo de cobro de las deudas tributarias puede, sin contestar previamente tal solicitud, dictar providencia de apremio en relación con las cuantías adeudadas, con las consecuencias derivadas de tal decisión, como el tipo del recargo procedente".

#### **Tercero.**

Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de INMOBILIARIA BETANCORT, SA interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional debió estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución del TEAC que, rechazando el recurso de alzada deducido frente a una resolución del TEAR de Canarias, entendió posible dictar providencia de apremio sin que se hubiera emitido pronunciamiento alguno sobre una petición anterior de aplazamiento de la deuda apremiada.

2. Y el abogado del Estado, en trámite de oposición al recurso, ha solicitado la desestimación del mismo a tenor de las circunstancias del caso concreto que se somete a enjuiciamiento de la Sala y de la redacción del artículo 65.5 de la Ley General Tributaria.

#### **Cuarto.**

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 22 de septiembre de 2020, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Objeto del presente recurso de casación y hechos del litigio.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario núm. 458/2017 es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso partir de las circunstancias del caso, que son las siguientes:

1. El 16 de mayo de 2006 se notifican al contribuyente tres liquidaciones correspondientes al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999, 2000 y 2001.

2. Tales liquidaciones fueron recurridas en reposición y los recursos fueron expresamente desestimados mediante tres resoluciones de 22 de junio de 2006, notificadas el 23 de junio de 2006.

3. El 5 de julio de 2006 el representante del contribuyente solicita de la administración tributaria la suspensión de la ejecutividad de los expresados acuerdos de liquidación, aportando al respecto los correspondientes avales para obtenerla.

4. Mediante acuerdo del Inspector Regional de 14 de julio de 2006 se archiva la petición de suspensión y se devuelven los avales en aplicación del artículo 224 de la Ley General Tributaria y del artículo y 25 del Real Decreto 520/2005, preceptos que disponen que solo cabe la suspensión de la deuda mientras se tramita el recurso de reposición.

5. Contra dicho acuerdo se dedujo reclamación económico-administrativa y se solicitó la suspensión de su ejecución, pretensión que fue concedida y que determinó que dicha suspensión se prolongara durante toda la tramitación de esa vía y también de la judicial, concretamente del recurso contencioso-administrativo núm. 268/2009, seguido en la Sala de la Audiencia Nacional y que terminó con sentencia desestimatoria de 17 de mayo de 2012.

6. El 5 de julio de 2012 -finalizado el período voluntario de pago de la deuda- solicita el contribuyente el aplazamiento de las deudas. La Administración le notifica el 25 de julio de 2012 tres providencias de apremio, girándole los recargos correspondientes.

7. La Administración, el TEAR de Canarias, el TEAC y la Audiencia Nacional consideran ajustada a Derecho esta actuación por la razón esencial de que la Ley - artículos 167.3.b) y 65.5 de la Ley General Tributaria- solo contemplan la imposibilidad de dictar providencia de apremio con ocasión de solicitudes de fraccionamiento o aplazamiento -y hasta que se contestan éstas- cuando las mismas se deducen en período voluntario y no, como aquí ha sucedido, cuando se presentan en período ejecutivo.

Dice así la sentencia recurrida:

"El planteamiento de la demanda se basa en considerar que las consecuencias de pedir el aplazamiento en período voluntario de pago y en vía ejecutiva son las mismas, esto es, las previstas en el artículo 167.3 b) LGT, según el cual no puede dictarse providencia de apremio si se ha presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación; pero en dicho precepto se hace referencia a solicitudes presentadas en período voluntario, y no aquellas en las que ya se ha iniciado la vía ejecutiva.

Este precepto se encuentra en relación directa con lo dispuesto en el artículo 65.5 LGT que señala que solo la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo. Si se presenta en período ejecutivo "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".

En consecuencia, una solicitud de aplazamiento del pago de la deuda no impide la continuación del período ejecutivo, pero sí el remate de bienes embargados mientras no se decida sobre la solicitud.

De ahí que resulte indiferente si la solicitud se hizo antes o después de notificarse la providencia de apremio, porque en ambos casos ya se había iniciado el período ejecutivo".

## Segundo.

Los preceptos que deben ser objeto de interpretación.

1. Como bien señala el auto de admisión y la propia parte recurrente, los preceptos que resultan controvertidos -y de cuya recta interpretación dependerá la solución del asunto- son los siguientes:

En primer lugar, el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria, según el cual:

"[E]l 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".

En segundo lugar, el artículo 65.5 de mismo texto legal, que dispone:

"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".

Y, finalmente, el artículo 167.3.b) de la propia Ley General Tributaria, según el cual:

"Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

(...) b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación".

2. Una exégesis de estos preceptos permite concluir, sin especiales esfuerzos hermenéuticos, lo siguiente:

2.1. Que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en período voluntario no permiten a la Administración iniciar el período ejecutivo hasta resolver sobre aquella petición.

2.2. Que es posible también formular aquellas solicitudes en período ejecutivo hasta la notificación del acuerdo de enajenación de bienes embargados.

2.3. Que la ley no dice expresamente en este segundo supuesto (petición del fraccionamiento o del aplazamiento) cuáles son las consecuencias en punto a la eventual suspensión del período ejecutivo, sino que se limita a señalar que la Administración podrá en estos casos "iniciar" o "continuar" el procedimiento de apremio mientras se tramitan aquellas solicitudes.

2.4. Que tampoco señala la ley si las repetidas solicitudes deben ser contestadas por la Administración competente antes de adoptar cualquier decisión sobre el apremio de la deuda o si, por el contrario, puede dictarse la providencia de apremio omitiendo toda respuesta, como si el aplazamiento o el fraccionamiento no hubieran sido solicitados.

3. En nuestra reciente sentencia de 27 de marzo de 2019 (recurso de casación núm. 1418/2017) abordamos una cuestión similar -aunque no idéntica- a la que ahora nos ocupa.

El debate giró entonces exclusivamente -porque así fue acotado por las partes- sobre si procedía el recargo del 20 por 100, que había sido considerado por la Administración, o del 5 por 100, defendido por el contribuyente, en un supuesto en el que se giró una providencia de apremio no obstante haberse solicitado previamente el aplazamiento de la deuda.

Tan es así, que la citada sentencia hace hincapié, para desestimar el recurso de casación, no tanto en la falta de contestación a la petición de aplazamiento (extremo que no fue, propiamente, objeto de controversia entre las partes), cuanto en el contenido de la providencia de apremio y en la suficiencia de la información que ésta suministraba al obligado tributario.

Dice, en efecto, dicha resolución:

"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 5ª) 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".

4. En la expresada sentencia, en definitiva, no se abordó en absoluto la cuestión que resulta capital en el presente litigio a tenor de las alegaciones de las partes y del contenido del auto de admisión del recurso: si puede considerarse respetuosa con el principio de buena administración una forma de conducirse la Hacienda Pública como la que aquí nos ocupa y que ha consistido, como se ha visto, en dictar una providencia de apremio -con las consecuencias inherentes a la misma, incluido el recargo procedente- sin contestar previamente una solicitud de aplazamiento de la deuda formulada por el contribuyente concluido el período voluntario de pago.

Y en la medida en que tal cuestión no fue propiamente analizada -al menos no desde esa perspectiva- en nuestra sentencia de 27 de marzo de 2019, no consideramos que una eventual respuesta negativa a la pregunta que nos formula el auto de admisión (rechazando que aquella conducta se ajuste al señalado principio de buena administración) constituya un cambio de aquella jurisprudencia sino, exclusivamente, una matización a la vista de las circunstancias del caso y de las alegaciones de las partes.

### Tercero.

El criterio de la Sala: el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

1. Es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (artículos 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y -como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones- no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe tener- plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos.

2. Entre esos deberes está -y esto resulta indiscutible- el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas -especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas- sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

3. La anterior reflexión viene al caso porque, en el supuesto de autos, concurre un hecho indiscutible: el contribuyente ha formulado una petición de aplazamiento de tres deudas tributarias en los términos que el ordenamiento jurídico le autoriza (esto es, en período ejecutivo pero antes de haberse producido la notificación del embargo de bienes) y la Administración, sin contestar a esa petición en sentido alguno, le ha notificado tres providencias de apremio sobre aquellas deudas imponiéndole los recargos correspondientes.

4. Aunque las partes han hecho especial énfasis en la dicción literal del artículo 65.5 de la Ley General Tributaria (especialmente en el uso del término podrá) para defender, cada una de ellas, sus respectivas tesis, la Sala entiende que lo verdaderamente trascendente para resolver el litigio debe situarse, cabalmente, no en el

hecho de haberse dictado la providencia de apremio, sino en la circunstancia de haberse emitido tal resolución sin dar contestación alguna a la previa petición de aplazamiento de la deuda que ha sido apremiada.

Es cierto que la ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Pero resulta también indiscutible que esa misma Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que -antes de "iniciar" o "continuar" tal procedimiento- se conteste una petición del interesado en la que, ciertamente, se está manifestando con claridad que se quiere pagar la deuda.

Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos ( artículo 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian.

5. Hemos dicho en pronunciamientos anteriores (que arrancan de la sentencia de 20 de junio de 2003, dictada en el recurso de casación núm. 7941/1998, y que se han repetido en numerosas ocasiones) que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas aún no apremiadas "incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, a tenor de la normativa vigente, acuerde la Administración Tributaria", de manera que tales peticiones "implicarían per se la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia la imposibilidad de dictar providencia de apremio".

Es cierto que tales decisiones se referían a solicitudes efectuadas junto con autoliquidaciones tributarias sin ingreso fuera del período de pago voluntario, lo cual difiere del supuesto ahora analizado, en el que la petición de aplazamiento efectuada por el contribuyente tiene lugar una vez que gana firmeza la sentencia que había declarado ajustadas a Derecho las liquidaciones tributarias impugnadas en su momento por el sujeto pasivo y cuya ejecutividad había estado suspendida durante la pendencia del proceso.

Tal diferencia, empero, no altera la solución que debemos dar a la cuestión litigiosa, sobre todo si se analiza la misma desde la perspectiva de los principios de buena administración y buena fe, que no entendemos que permitan apremiar una deuda sin dar respuesta a una previa solicitud de aplazamiento efectuada por el contribuyente en los términos que la ley le autoriza.

En definitiva, ante la falta de regulación expresa de la situación, entendemos que tales principios obligan a una solución como la indicada, a lo que debe añadirse que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables - aplazando o fraccionando la deuda-, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono.

6. Por consiguiente, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo.

7. El propio abogado del Estado parece coincidir con la tesis expuesta al afirmar -en la página dieciséis de su escrito de oposición- lo siguiente:

"(...) Pudiera declararse que los principios de buena fe y buena administración pueden permitir que el Tribunal de instancia, en consideración a las circunstancias de cada caso concreto (a valorar por los tribunales de instancia) pudiera resolver que en un determinado o determinados supuestos la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento del interesado respecto a liquidación tributaria en fase ejecutiva pudiera suspender también la emisión de providencia de apremio (con recargos) cuando todavía no se hubiera resuelto por la Administración Tributaria en plazo razonable la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento".

Sin embargo, el representante de la Administración del Estado considera que, en el presente caso, la Sala de instancia (la Audiencia Nacional) valoró las circunstancias del caso y entendió que no había motivo para paralizar el procedimiento de apremio.

No es eso lo que se deduce de la sentencia recurrida, pues de la lectura de sus fundamentos jurídicos tercero y cuarto se infiere, cabalmente, lo contrario: la Sala de instancia considera que la suspensión del apremio no depende de las "circunstancias del caso concreto", sino que no procede en ningún supuesto cuando -como aquí sucede- la petición de aplazamiento o fraccionamiento se efectúa concluido el período de pago voluntario.

8. Entendemos, en definitiva, que no hay circunstancia alguna en el caso que exigiera de la Administración la emisión de las providencias de apremio, ni consta en las actuaciones mala fe o pretensión fraudulenta alguna por parte del contribuyente al que, por cierto, ninguna imputación le efectúa la Administración de comportamientos de esa naturaleza.

Por último, ningún obstáculo existe para la aplicación del criterio doctrinal aquí establecido a INMOBILIARIA BETANCORT, SA por el hecho de que las liquidaciones fueran notificadas en el año 2006 y hayan estado pendientes de resoluciones administrativas o judiciales hasta mayo de 2012: la impugnación económico-administrativa y jurisdiccional de esas liquidaciones, así como la obtención de la suspensión de la ejecución de tales actos no constituye más que el ejercicio de un derecho del contribuyente que, desde luego, no constituye circunstancia obstativa de ninguna clase que permita a la Administración -en contra de los principios a los que debe adecuar su forma de conducirse- apremiar la deuda sin contestar una previa petición de aplazamiento formulada por el interesado en los términos que le autoriza la ley.

En otras palabras, ni el hecho de que nos hallemos ante liquidaciones (y no ante autoliquidaciones), ni la circunstancia de que el obligado tributario impugnase aquéllas por todos los cauces que el ordenamiento le ofrece (en reposición, ante el TEAR, ante el TEAC y en la Audiencia Nacional), obteniendo la suspensión de la deuda, permiten alterar la conclusión obtenida: el contribuyente interesó el aplazamiento en período ejecutivo pero antes de iniciarse el procedimiento de apremio, lo que impedía a la Administración dictar las providencias que constituyen el objeto del proceso sin analizar y dar respuesta a aquella petición.

#### **Cuarto.**

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Todo lo anterior (que, insistimos, supone matizar la doctrina establecida en la sentencia de esta Sala y Sección de 27 de marzo de 2019 y adaptarla a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y a las alegaciones de las partes) nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado en el fundamento jurídico anterior:

1) La resolución dictada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional y que es objeto de impugnación contiene una interpretación contraria a la que se sigue del criterio expuesto, pues señala que es ajustado a Derecho que la Administración dicte una providencia de apremio sin contestar previamente a una petición de aplazamiento de la deuda efectuada por el contribuyente transcurrido el período de pago voluntario.

2) Las providencias de apremio de las que trae causa el presente recurso -al haber sido notificadas al sujeto pasivo sin haber atendido la petición de aplazamiento presentada con anterioridad- resultan, por tanto, contrarias a Derecho, como también lo son las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativos que las confirmaron.

#### **Quinto.**

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. Y respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que presenta el litigio, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.**

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil INMOBILIARIA BETANCORT, SA contra la sentencia de 27 de diciembre de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario núm. 458/2017, sobre providencias de apremio, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de INMOBILIARIA BETANCORT, SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 2017, por la que se desestimó el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 31 de enero de 2014, que resolvió de manera acumulada las reclamaciones económico-administrativas 35/72224/12, 35/7241/12 y 35/7242/12, sustanciadas frente a los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra las providencias de apremio con claves de liquidación A3585006026000256, A3585006026000245 y A3585006026000267, declarando las expresadas resoluciones disconformes con el ordenamiento jurídico, anulándolas.

**Cuarto.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. 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.