

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094459

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2024

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 3690/2023

#### SUMARIO:

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Providencia de apremio.** La Administración no puede dictar la providencia de apremio mientras no de cumplimiento a su deber de resolver expresamente, en tiempo y forma, el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación apremiada, deber que no se agota con el mero dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino que exige la notificación al interesado. Este deber, en los casos en que, es de aplicación lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 58/2003 (LGT), se entiende cumplido con la realización de un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos de la resolución del recurso de reposición, y ello con independencia de que en estos casos la notificación de ambos actos administrativos, resolución del recurso de reposición y providencia de apremio, pueda llegar a ser simultánea. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 104, 165, 167, 213, 214, 224 y 225.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 39.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha de 3 de enero de 2023, recaída en la reclamación nº 45/2616/2020 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la providencia de apremio.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

El obligado tributario es una persona física que fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IRPF 2018 que terminó con la notificación de una liquidación provisional por la que se liquidaba cuota a ingresar.

Disconforme con la liquidación, interpuso recurso potestativo de reposición el 27 de abril de 2020 que fue resuelto en sentido desestimatorio en fecha 22 de junio de 2020.

En fecha 30 de junio de 2020 la Dependencia Regional de Recaudación dictó la providencia de apremio señalando que el día 02-04-2020 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación IRPF 2018 finalizando el día 01-06-2020 el plazo de pago en período voluntario, sin que hubiera sido satisfecha la deuda de referencia.

En el expediente administrativo constan dos acuses de recibo que ponen de manifiesto que en fecha 21 de julio a las 12:30 horas, en el domicilio fiscal del interesado, se notificaron tanto la resolución desestimatoria del recurso de reposición como la providencia de apremio.

Frente a la citada providencia de apremio, interpuso el interesado recurso de reposición cuya desestimación fue notificada en fecha 21 de julio de 2020. Tras señalarse que :

"Con fecha 23-08-2020 se presentó escrito en el que se solicita la anulación de la providencia de apremio de la deuda A... En base, a las siguientes alegaciones: Que ha recibido providencia de apremio correspondiente de la liquidación provisional, con nº ..., en relación, con el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2018, y presentó en plazo recurso de reposición contra la propuesta de liquidación, que estaba pendiente de resolución la contestación del recuso, y habiendo recibido con posterioridad el acuerdo de resolución recurso de reposición."

Se fundamentaba en el recurso:

"En el presente supuesto, el recurrente alega "Anulación de la Liquidación" uno de los motivos de oposición contra la providencia de apremio, según lo dispuesto en el **Artículo 167.3 de la Ley 58/20016, General tributaria, 3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada. Las alegaciones que hace son correcciones de las liquidaciones, que ésta Dependencia Regional de Recaudación no es competente para entrar a conocer.**

En el supuesto que las liquidaciones provisionales, que no se ingresen en los plazos previstos en el **Artículo 62.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en período voluntario, se inicia el período ejecutivo, que se inicia éste, según lo previsto en el Artículo 161.1, de la ley 58/2003, General Tributaria, cuando transcurrida la fecha límite de ingreso en período voluntario, es decir al día siguiente del vencimiento de los plazos establecidos para deudas en voluntaria y no se realice el ingreso.**

De los antecedentes y fundamentos jurídicos, cabe concluir que NO existe motivo de oposición contra la providencia de apremio. Respecto a que las liquidaciones provisionales, que da lugar a las deudas apremiadas, no es correcta, dicha cuestión debe plantearse en el recurso o reclamación correspondiente frente a dichas liquidaciones y no frente a las providencias de apremio. Dicho recurso ha sido desestimado. Al no realizarse el ingreso de la deuda en periodo voluntario, se inició el periodo ejecutivo y se notifica la correspondiente providencia de apremio.

Por tanto, la providencia de apremio recurrida es correcta.  
**TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso."**

## **Segundo.**

Frente al acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio (notificado el 21/07/2020), el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla la Mancha.

El TEAR en fecha 3 de enero de 2023 (RG 45/2616/2020) resuelve en sentido estimatorio la reclamación del interesado al concluir, en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 28/05/2020 (recurso de casación 5751/2017), que "*debe considerarse improcedente la emisión de la providencia de apremio ya que ésta no podía emitirse hasta que el reclamante hubiera obtenido contestación expresa a su recurso*".

### **Resolución TEAR impugnada RG 45/2616/2020:**

<<TERCERO.- El acto impugnado es una providencia de apremio por lo que procede, en exclusiva, analizar si concurre alguna de las causas de oposición al apremio que, de forma tasada, se relacionan en el artículo 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su apartado 3: "Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada." Tal y como hemos expuesto en el antecedente de hecho segundo, el interesado interpuso recurso de reposición contra la liquidación provisional apremiada que, de acuerdo con la información obrante en el expediente, fue desestimado mediante acuerdo referencia 2020GRC(...)B de 22/06/2020 y notificado el 21/07/2020.

La providencia de apremio fue emitida 30/06/2020 y notificada el 21/07/2020. Sobre la imposibilidad de la apertura de la vía de apremio en caso de estar pendiente de resolución un recurso de reposición en fase voluntaria, interesa traer a colación que el Tribunal Supremo, en Sentencia 586/2020 procedente de recurso de casación n.º 5751/2017, señala que:

<<3) La duda principal que la presente casación suscita proviene del hecho de que, en el reiteradamente mencionado recurso de reposición potestativo no se pidió la suspensión por parte del recurrente y obligado al pago de la deuda tributaria (como bien pudo hacerlo, sin que nada se lo impidiera); pero no tiene menos importancia la circunstancia de que la providencia de apremio se dictó una vez agotado el plazo de resolución del recurso de reposición y, por ende, habiendo ya nacido el acto presunto.

Este acto surgido *ex lege* del silencio, como este Tribunal Supremo ha declarado hasta la saciedad de forma constante y reiterada, no es un acto propiamente dicho, sino una ficción cuya principal virtualidad es la de permitir al afectado la posibilidad de impugnarlo, impidiendo el bloqueo que supone la creación de situaciones indefinidas u obstinadas de falta de respuesta.

Pero tal posibilidad impugnatoria que se abre, es claro, no deja de ser precaria, pues se ha de recurrir ese no-acto, tanto en sede administrativa o jurisdiccional, cuyo contenido es gravoso o adverso para su destinatario, pero que por su naturaleza ficticia está inmotivado; y no está notificado debidamente -porque no existe-; así como puede ser desplazado por un acto posterior expreso que irrumpa en la relación impugnatoria ya trabada para variar la argumentación, o incluso para estimarlo en parte o inadmitirlo (ver al respecto los artículos 21 a 24 de la ley 3 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPAC-).

4) En consecuencia, aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente, el cual no cesa por el mero hecho de la pendencia de recursos contra los actos presuntos -y, por ende, eventualmente, con la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado, con anulación del acto impugnado en reposición, que es hipótesis que no parece tener a la vista la comunidad murciana recurrente- es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad ( art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales ( art. 103 CE) -que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos): La primera práctica, no por extendida menos aberrante, es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga. Ninguna reforma legal de las que se han producido desde la LPA de 1958 hasta nuestros días han dejado de regular la patología, esto es, el silencio negativo, a veces con cierta complacencia en las consecuencias de la infracción de estos deberes esenciales de la Administración.

La segunda práctica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial.

En otras palabras, hay una especie de sobreentendido o, si se quiere, de presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativos -no de la ley-, de que el recurso sólo tiene la salida posible de su desestimación. Si no fuera así, se habría esperado a su resolución expresa para dirimir la cuestión atinente a la legalidad del acto de liquidación -que se presume, pero no a todo trance, no menospreciando los recursos que la ponen en tela de juicio-, de la que deriva la presunción de legalidad y, por tanto, la ejecutividad.

Dicho en otras palabras, no se comprende bien que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto de cuya ejecución se trata; y, una vez, en su caso, desestimado explícitamente éste, cabría, entonces sí, dictar esa providencia de apremio, colocando así el carro y los bueyes -sí se nos permite la expresión- en la posición funcionalmente adecuada. El mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio podría dedicarse a la tarea no tan ímproba ni irrealizable de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición, evitando así la persistente y recusable práctica del silencio negativo como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver.

Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo, el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional ( arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.

Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas ( *allegans turpitudinem propriam non auditur*), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados.

TERCERO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

Cabe señalar que la solución al problema jurídico condensado en la pregunta que nos formula el auto de admisión, tanto para formar doctrina de orden general como para resolver el presente recurso de casación, exige partir de sus propios términos y de la reseña de los preceptos mencionados y de los restantes que el Tribunal puede traer a colación. La doctrina que se propone tal como resulta del auto de admisión, es la que se expone a continuación: "[...] Determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya

*transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida.*

*Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 38 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con los artículos 161 y 224 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...]."*

*Pues bien, de la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, así como del régimen del silencio administrativo -lo que nos lleva a extender el elenco de preceptos interpretados a otros como los artículos 21 a 24 de la LPAC y sus concordantes; de los artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 LJCA; así como el principio de buena administración -que cursa más bien como una especie de metaprincipio jurídico inspirador de otros-, puede concluirse la siguiente interpretación:*

*1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.*

*2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse.*

*Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que nos hemos pronunciado, se solaparía además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar (...)>>*

*En el presente caso, consta que se interpuso recurso de reposición contra la liquidación tributaria A45(...)18 concepto "Liquidación provisional de IRPF, ejercicio 2018" el día 27/04/2020, emitiéndose la providencia de apremio impugnada en fecha 30/06/2020, y notificándose la resolución del recurso de reposición con fecha 21/07/2020. Siguiendo la doctrina expuesta del Tribunal Supremo, debe considerarse improcedente la emisión de la providencia de apremio, ya que ésta no podía emitirse hasta que el reclamante hubiera obtenido contestación expresa a su recurso.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>*

### **Tercero.**

Frente a la citada resolución del TEAR de Castilla la Mancha ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 31 de marzo de 2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Recurso que interpone dada su discrepancia con la aplicación por el Tribunal Regional de la doctrina jurisprudencial contenida en la STS de 28/05/2020 (recurso de casación 5751/2017) en tanto que, a su juicio, dicha STS sólo exigiría que se dicte la providencia de apremio con posterioridad a la resolución expresa del recurso de reposición (circunstancia que se cumplía en el caso analizado). Así, no comparte la interpretación del Tribunal Regional de que se exija para el válido dictado de la providencia de apremio no sólo la resolución del recurso de reposición contra la liquidación, sino su notificación al interesado puesto que aduce que "no es un requisito para la validez de una providencia de apremio el que se dicte después de que se haya notificado al interesado la resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que la providencia trae causa".

Así, aduce la Directora:

*<<PRIMERO. Lo que se plantea en el presente recurso es si, dictada la resolución del recurso de reposición interpuesto contra una liquidación y la providencia de apremio relativa a esa liquidación, pueden notificarse ambos actos el mismo día, de manera que la providencia de apremio sea válida e inatacable por incumplir este criterio jurisprudencial.*

*El TEAR ha entendido que no, diciendo que la providencia no puede emitirse hasta que al reclamante se le haya notificado la resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación, o esto parece resultar de lo que dice: (...) debe considerarse improcedente la emisión de la providencia de apremio, ya que ésta no podía emitirse hasta que el reclamante hubiera obtenido contestación expresa a su recurso.*

*SEGUNDO. Este Departamento de Recaudación entiende que la providencia de apremio emitida el mismo día o con posterioridad (este es el presente caso) a que se dicte resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae su causa la providencia, y la notificación de ambos actos al interesado el mismo día (o bien primero la resolución del recurso de reposición y después la providencia de apremio), cumplen con el criterio del Tribunal Supremo recogido en la sentencia citada, así como con el de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, que es plenamente coincidente, como resulta de sus resoluciones de 16 de marzo de 2021, recurso 00- 06715-2020, y de 18 de julio de 2022, recurso 00-06880-2019, en las que únicamente se exige que el recurso haya sido resuelto expresamente en el momento en el que se emite la providencia de apremio. De este modo, no es un requisito para la validez de una providencia de apremio el que se **emita o dicte después de que se haya notificado** al interesado la resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que la providencia trae su causa.*

*Considera este Departamento que la sentencia del Tribunal Supremo está fundamentada en que no debe dictarse providencia de apremio hasta que la Administración tributaria haya cumplido su obligación de resolver, porque no se comprende bien que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto de cuya ejecución se trata. Esta exigencia o requisito se cumple en el presente caso, porque el recurso de reposición contra la liquidación se resolvió con fecha 22 de junio de 2020, en tanto que la providencia de apremio de esa liquidación se dictó el siguiente día 30. Entiende este Departamento que también se hubiera cumplido de haberse dictado ambos actos sucesivamente, el mismo día. De este modo, la Administración tributaria sí examinó y respondió a las alegaciones del interesado contra la liquidación, desestimándolas. Es este examen y resolución el que resulta necesario que se haga respecto del recurso de reposición contra la liquidación, con carácter previo a que se dicte la providencia de apremio relativa a ella>>*

Argumentaciones jurídicas que realiza en atención al artículo 39 de la Ley 39/2015:

*<<El artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable al ámbito tributaria por disponerlo así el artículo 7 de la LGT, establece:*

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

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

*De acuerdo con este artículo, la resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación, dictada el 22 de junio de 2020, era válida, si bien su eficacia se produjo con la notificación al interesado el día 21 de julio siguiente.*

*Del mismo modo, la providencia de apremio dictada el día 30 de junio de 2020 también era válida y cumplía el requisito establecido por la sentencia del Tribunal Supremo, si bien su eficacia se produjo con la notificación al interesado el día 21 de julio siguiente>>*

Concluyendo, en definitiva, la Directora recurrente que el TEAR ha realizado una interpretación que excede del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo:

*<<TERCERO. El criterio del TEAR de que la providencia de apremio no puede dictarse hasta tanto no se haya notificado la resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que la providencia trae su causa, excede el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo y condiciona la operatoria administrativa de la Administración tributaria, limitando indebidamente sus posibilidades de organización de los trámites administrativos con el menor coste posible, a lo que está obligada.*

*Puede esgrimirse como argumento de autoridad el criterio de ese Tribunal Central respecto de otros actos que están ligados entre sí como lo están la resolución del recurso de reposición interpuesto contra una liquidación y la emisión de la providencia de apremio de esa misma liquidación.*

*Ese criterio se encuentra en su resolución de 23 de marzo de 2017, recurso 6940- 2014, en la que revisa la conformidad a derecho de un acuerdo de adopción de medidas cautelares que se notificó al interesado con anterioridad a que se le notificase el acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, que constituye el cumplimiento de uno de los requisitos de las medidas cautelares, en concreto, el de apariencia de buen derecho.*

*Pues bien, ese Tribunal Central concluye su resolución diciendo: "En consecuencia, en el presente caso, la Administración, bien con anterioridad o simultáneamente a la notificación del acuerdo de adopción de la medida cautelar, debió de notificar la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, por lo que su notificación tardía, debe significar que deba anularse el acuerdo de adopción de la medida cautelar al no estar sustentada por un título jurídico válido" >>*

Solicitando finalmente de este TEAC la fijación del siguiente criterio:

<<Este Departamento de Recaudación **SOLICITA** que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:  
La Administración, bien con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la providencia de apremio de una liquidación, debe notificar al interesado la resolución del recurso de reposición interpuesto contra esa liquidación. La resolución del recurso de reposición puede ser asimismo simultánea o bien previa a la emisión de la providencia de apremio>>

#### **Cuarto.**

En fecha 26 de abril de 2023 se notificó al 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), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

### **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. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.**

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Castilla la Mancha ha estimado la reclamación económico-administrativa anulando la providencia de apremio impugnada al entender que, aunque la misma se había dictado con posterioridad a la resolución expresa del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación apremiada, la misma no podía emitirse hasta que el reclamante "hubiera obtenido contestación expresa a este recurso".

Defiende el TEAR en la resolución impugnada que no es sino hasta el momento en que se dicta y notifica la resolución del recurso de reposición, que puede la Administración Tributaria dictar la providencia de apremio de la deuda objeto de la liquidación recurrida en reposición.

Interpretación que la Directora recurrente juzga de "extensiva" puesto que, a su juicio, la STS de 28/05/2023 (recurso de casación 5751/2017) no condiciona la legalidad de la providencia de apremio a la notificación de la resolución del recurso de reposición, sino únicamente a su resolución expresa.

En definitiva, **la controversia jurídica suscitada radica en determinar si no habiéndose solicitado la suspensión con la interposición del recurso de reposición frente al acuerdo de liquidación, el único límite temporal al dictado de la providencia de apremio es el dictado de la resolución del recurso de reposición o, si por el contrario, también ha de exigirse la notificación de la citada resolución.**

O, dicho con otras palabras, si deben los órganos de recaudación de la Administración Tributaria esperar a dictar la providencia de apremio al momento en que se haya resuelto expresamente y notificado la resolución del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación cuya cuota se apremia.

En aras de resolver tal controversia, debemos partir de la normativa aplicable, recogida fundamentalmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

#### **Artículo 165. Suspensión del procedimiento de apremio.**

<<1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su

crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

5. Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería>>

## **Artículo 167 LGT. Iniciación del procedimiento de apremio.**

<<1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

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

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio>>

Por su parte, la normativa básica reguladora de los medios de revisión se contiene en el título V de la Ley General Tributaria:(el subrayado es de este Tribunal)

## **Artículo 213 LGT. Medios de revisión.**

<<1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas>>

## **Artículo 214 LGT. Capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución.**

<<1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título.

3. A efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley>>

## **Artículo 224 LGT. Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.**

<<1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio

de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

(...)

3. Podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante.

5. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso.

6. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley>>.

### **Artículo 225 LGT. Resolución del recurso de reposición.**

<<1. Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido. Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.

2. El órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo.

(...)

4. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta ley, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.

5. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

6. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso>>

### **Tercero. Juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central.**

Una vez expuesta la normativa aplicable y delimitada la controversia jurídica, debemos tomar en consideración la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020 (recurso de casación 5751/2017), sentencia en la que se fundamenta el TEAR para la estimación de su reclamación.

En el supuesto de autos consta que la Comunidad Autónoma de Murcia había dictado y notificado al obligado tributario una liquidación provisional (con cuota a ingresar) por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; liquidación frente a la que el interesado interpuso recurso de reposición aunque sin solicitar, como ocurre en el presente caso, la suspensión de la ejecución de la liquidación.

Así, transcurrido el período voluntario de pago, se dictó la correspondiente providencia de apremio, siendo de especial trascendencia que la misma se dictó con carácter previo a la resolución del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación cuya cuota había sido apremiada y, pese a que ya había transcurrido el plazo legal máximo de 1 mes para la notificación de la resolución (artículo 225.4 LGT).

Siendo, precisamente, la cuestión con interés casacional:

<<Determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de

*la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida>>*

Fijando, el Alto Tribunal, en respuesta a tal cuestión con interés casacional la siguiente doctrina jurisprudencial:(el subrayado es de este Tribunal)

*<<Pues bien, de la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, así como del régimen del silencio administrativo -lo que nos lleva a extender el elenco de preceptos interpretados a otros como los artículos 21 a 24 de la LPAC y sus concordantes; de los artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 LJCA; así como el principio de buena administración -que cursa más bien como una especie de metaprincipio jurídico inspirador de otros-, puede concluirse la siguiente interpretación:*

*1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.*

*2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse.*

*Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que nos hemos pronunciado, se solaparía además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar>>*

*Así, de esta doctrina jurisprudencial se desprende de modo inequívoco que no cabe dictar la providencia de apremio sin que se resuelva antes de forma expresa el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación de la que trae causa el apremio aunque el recurrente no haya solicitado la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.*

Conclusión que, dicho sea, este TEAC ya ha alcanzado en numerosas resoluciones, siendo merecedora de especial mención la declaración de inadmisibilidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 16 de marzo de 2021 (RG 6715/2020) en la que, precisamente, se planteaba si "podía la Administración tributaria dictar providencia de apremio como consecuencia del impago en período voluntario de una liquidación que había sido recurrida en reposición sin solicitud de suspensión, habiendo transcurrido el plazo legal para la resolución de dicho recurso sin que hubiera recaído resolución expresa". Y ello en tanto que, "no existe criterio a unificar por parte de este Tribunal Central al haber fijado ya doctrina el Tribunal Supremo a través de la sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. cas. 5751/2017) en un caso idéntico al que se plantea en el presente recurso".

Realizada tal precisión, compete a este TEAC ahora enjuiciar si ese criterio jurisprudencial que anuda el dictado de la providencia de apremio a la resolución expresa del recurso de reposición supone que también sería exigible la notificación de dicha resolución como postula el TEAR de Castilla la Mancha en la resolución aquí impugnada.

A tal fin, debemos analizar pormenorizadamente las argumentaciones del Alto Tribunal en la precitada sentencia:(el subrayado es de este Tribunal)

*<<Aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente, el cual no cesa por el mero hecho de la pendency de recursos contra los actos presuntos -y, por ende, eventualmente, con la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado, con anulación del acto impugnado en reposición, que es hipótesis que no parece tener a la vista la comunidad murciana recurrente- es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad ( art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales ( art. 103 CE) -que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos): La primera práctica, no por extendida menos aberrante, es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga. Ninguna reforma legal de las que se han producido desde la LPA de 1958 hasta nuestros días han dejado de regular la patología,*

esto es, el silencio negativo, a veces con cierta complacencia en las consecuencias de la infracción de estos deberes esenciales de la Administración.

La segunda práctica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial.

En otras palabras, hay una especie de sobreentendido o, si se quiere, de presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativos -no de la ley-, de que el recurso sólo tiene la salida posible de su desestimación. Si no fuera así, se habría esperado a su resolución expresa para dirimir la cuestión atinente a la legalidad del acto de liquidación -que se presume, pero no a todo trance, no menospreciando los recursos que la ponen en tela de juicio-, de la que deriva la presunción de legalidad y, por tanto, la ejecutividad.

Dicho en otras palabras, no se comprende bien que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto de cuya ejecución se trata; y, una vez, en su caso, desestimado explícitamente éste, cabría, entonces sí, dictar esa providencia de apremio, colocando así el carro y los bueyes -sí se nos permite la expresión- en la posición funcionalmente adecuada. El mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio podría dedicarse a la tarea no tan ímproba ni irrealizable de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición, evitando así la persistente y recusable práctica del silencio negativo como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver.

Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo, el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.

Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados>>

Así, las reflexiones previas a la fijación de la respuesta con interés casacional esclarecen las consideraciones jurídicas que el Alto Tribunal ha ponderado en aras de alcanzar la misma. Y, en este sentido, a juicio de este Tribunal Central, dichas reflexiones ponen de manifiesto que, si bien la respuesta a la cuestión controvertida ha anudado el dictado de la providencia de apremio al momento de "resolver ese recurso de forma expresa", no cabe equiparar jurídicamente ese "resolver" con el mero dictado de la resolución del recurso de reposición.

Extremo que se pone de manifiesto en las líneas precedentes de la sentencia donde se habla del "deber de la Administración de resolver expresamente" o de "resolver en tiempo y forma el recurso de reposición".

Y en este sentido, en la propia fijación de la doctrina jurisprudencial, después de señalar que no se puede dictar la providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, en el punto 2 el Alto Tribunal se refiere a la improcedencia de que la Administración sea premiada o favorecida "cuando no contesta tempestivamente", es decir, en tiempo y forma.

Y ello no es baladí porque ese deber de la Administración de resolver los recursos sometidos a su conocimiento no se agota con el mero dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino que exige la notificación al interesado, como pone de manifiesto el artículo 225 LGT antes transcrito que, si bien bajo el título de "resolución del recurso de reposición", fija un "plazo máximo para notificar la resolución":

"4. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso."

Plazo máximo para cuyo cómputo, tal y como dispone el artículo 214.3 LGT, es de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 LGT, precepto este último que es de especial trascendencia, en tanto que introduce la previsión expresa de que esa obligación de notificar dentro del plazo de duración se entiende cumplida con la realización de un intento de notificación o con la puesta a disposición electrónica del acto administrativo:

### **Artículo 104 LGT. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.**

<<1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada

(...)>>

Conjunto normativo que pone de manifiesto que se debe entender cumplido ese "deber de la Administración de resolver expresamente" y hacerlo "en tiempo y forma" que legitima para dictar la providencia de apremio, en el momento en que se ha realizado un intento de notificación o la puesta a disposición electrónica de la notificación.

Por tanto, a la vista de todo lo expuesto podemos concluir que, cuando el Tribunal Supremo en la sentencia que venimos analizando anudó el momento temporal de dictado de la providencia de apremio a la obligación de la Administración de resolver el recurso, ello no puede sino interpretarse también en atención a que dicho deber alcanza a la notificación de la decisión adoptada. Ahora bien, teniendo en cuenta los citados art. 214.3 LGT y 104.2 LGT, el hecho de que la obligación de resolver de la Administración alcance a la notificación de la resolución adoptada, no conlleva *per se* que la Administración no pueda, sino hasta el momento de notificación de la resolución del recurso de reposición, dictar la providencia de apremio. Así, en los casos en que, ex artículo 214.3 LGT, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, la Administración Tributaria podrá dictar la providencia de apremio a partir del momento en que la Administración haya cumplido la obligación de resolver expresamente, debiéndose entender a estos efectos cumplida esa obligación con el intento de notificación o con la puesta a disposición en los términos del citado artículo 104.2 LGT.

En este sentido, queremos advertir que, exigir para el dictado de la providencia de apremio en todo caso la notificación de la resolución del recurso de reposición, supondría una limitación al ejercicio de la potestad ejecutiva de la Administración en atención a un extremo que ella ya no controla directamente -a saber, la consecución de la notificación - y, para cuya realización no puede servirse la Administración, en palabras de la sentencia, de un mayor "esfuerzo o despliegue de medios". Piénsese, por ejemplo, en el ámbito de la asistencia mutua internacional para la práctica de notificaciones o, incluso, en la notificación edictal; extremos que ponen de manifiesto que el reconocimiento de que cabe dictar la providencia de apremio durante el lapso temporal comprendido entre el primer intento de notificación o la puesta a disposición y la notificación, no supone una conculcación del principio citado por la STS de que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*).

Finalmente, respecto al caso analizado en primera instancia, aun cuando en todo caso la situación jurídica particular del reclamante en única instancia en ningún caso puede resultar afectada por el presente recurso, a la vista de lo concluido anteriormente este Tribunal Central considera conforme a derecho el fallo estimatorio del Tribunal Regional, pues el dictado de la providencia de apremio se realizó sin que pudiera entenderse cumplido el deber de la Administración de resolver expresamente en tiempo y forma el recurso de reposición.

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 AEAT**,

**ACUERDA**

**ESTIMARLO PARCIALMENTE** y unificar criterio en el sentido siguiente:

La Administración no puede dictar la providencia de apremio mientras no de cumplimiento a su deber de resolver expresamente, en tiempo y forma, el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación apremiada, deber que no se agota con el mero dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino que exige la notificación al interesado.

Este deber, en los casos en que, ex artículo 214.3 LGT, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, se entiende cumplido con la realización de un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos de la resolución del recurso de reposición en los términos del citado artículo 104.2 LGT, y ello con independencia de que en estos casos la notificación de ambos actos administrativos, resolución del recurso de reposición y providencia de apremio, pueda llegar a ser simultánea.

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