

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 87/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 813/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. 87/2018, interpuesto por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de don Esaú Alarcón García, contra el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Comparece como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (en lo sucesivo, «AEDAF») interpuso el 27 de febrero de 2018 recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre («BOE» núm. 317, de 30 de diciembre de 2017), por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, «RGR»).

SEGUNDO.- Demanda.

Recibido el expediente administrativo, y con entrega del mismo a la parte recurrente, se le confirió trámite para la formulación del correspondiente escrito de demanda, que presentó el 17 de julio de 2018

En el escrito de demanda, la AEDAF cuestiona la legalidad del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por lo que se refiere a la nueva redacción que introduce (i) en el apartado 2 de artículo 29 RGR, aludiendo a su carácter *praeter legem* (ii) en el apartado 8 del artículo 46 RGR que, en su opinión incurre en *ultra vires*; y (iii) en el apartado 1 del artículo 74 RGR, modificación que censura como *contra legem*.

A efectos sistemáticos, los distintos argumentos impugnatorios, junto con la nueva redacción de los preceptos controvertidos, se hará constar en los fundamentos de derecho.

TERCERO.- Contestación.

Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el Abogado del Estado presentó el 11 de septiembre de 2018, escrito de contestación en el que se opuso a la demanda, interesando la desestimación del recurso.

Si bien se referirán también en los fundamentos de derecho los argumentos utilizados para enervar la pretensión de la entidad actora, cabe apuntar aquí que el Abogado del Estado consideró en su contestación -con relación al apartado 2 de artículo 29 RGR, y a los efectos del art. 19.1.b) LJCA-, que la AEDAF no resulta afectada, ni está legalmente habilitada para la defensa de los intereses financieros de las entidades colaboradoras en la recaudación ni, en definitiva, legitimada para impugnar dicho precepto (apartado 2 de artículo 29 RGR), aunque no solicitó expresamente la inadmisión del recurso en este particular.

CUARTO.- Conclusiones y señalamiento.

Se concedió a las partes plazo para conclusiones, trámite que fue evacuado por la AEDF en fecha 16 de octubre de 2018 y por el Abogado del Estado mediante escrito presentado el 29 de octubre de 2018, en el que, solicita expresamente, “con carácter principal, la inadmisión del recurso” respecto de la impugnación del apartado 2 de artículo 29 RGR.

Se declararon conclusas las actuaciones y pendientes de señalamiento, por diligencia de ordenación de 5 de noviembre de 2018. Por providencia de 7 de marzo de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de mayo de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La impugnación del apartado 2 de artículo 29 RGR.

1.- El tenor literal del precepto.

El Real Decreto 1071/2017 introduce un nuevo apartado 2 y modifica el actual apartado 2 del artículo 29 (ingresos de las entidades colaboradoras), renumerando los apartados 2 y 3 como apartados 3 y 4. La redacción del apartado 2 del artículo 29 RGR, determinada por el Real Decreto 1071/2017, es la siguiente: «Mediante orden ministerial podrán establecerse plazos de ingreso diferentes a los establecidos en el apartado anterior respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.»

2.- Los argumentos de la AEDAF.

En síntesis, la asociación recurrente considera que el precepto tiene un carácter *praeter legem*; a la vista de que la memoria del análisis del impacto normativo del proyecto del Reglamento impugnado (en lo sucesivo, "MAIN") - que justifica la reforma para evitar que la modificación del plazo de ingreso de ciertas autoliquidaciones afecte negativamente a la gestión de la Tesorería del Estado- se refiere al artículo 60.1 LGT (formas de pago) como base legal de esta modificación, la AEDAF argumenta que comporta una excepción de los plazos de ingreso, genéricamente establecidos, en el apartado 1 del artículo 29 RGR, que no se concretan en el propio Reglamento, sino que deja tal opción al albur de una orden ministerial.

Sostiene que tal excepción aparece de forma incondicionada de modo que, sin limitación alguna, mediante una simple orden ministerial, se podría modificar en el futuro la totalidad de los plazos fijados en el apartado 1 del artículo 29 RGR, lo que, a su juicio, determinaría la vulneración del artículo 128 Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (potestad reglamentaria).

3.- Los argumentos del Abogado de Estado.

Sobre la base de la exposición de motivos del Real Decreto 1071/2017, considera que este nuevo régimen jurídico persigue garantizar el cobro por parte del Tesoro por cuanto “se establece que mediante orden ministerial se podrán modificar los plazos ordinarios en los que las entidades colaboradoras deben efectuar los ingresos en el Tesoro Público para que el establecimiento de nuevos plazos de autoliquidación e ingreso (...) no afecten negativamente a la gestión de la tesorería del Estado.”

Afirma que los ingresos de la gestión recaudatoria pueden hacerse en alguno de los lugares previstos en el art. 12 RGR, entre otros, en las entidades colaboradoras a las que se refiere el art. 9 RGR y que están sujetas al régimen de autorización, control y seguimiento regulado en el art.17 RGR.

Por eso, sostiene que dichas entidades colaboradoras se encuentran sometidas a una auténtica relación de sujeción especial y que el artículo 29.2 RGR no regula los plazos en los que los obligados tributarios deben ingresar las deudas tributarias sino que regula el plazo en que las entidades de crédito colaboradoras deben ingresar en el Tesoro público las cantidades que han abonado los obligados tributarios para pagar sus deudas tributarias.

Deduce de lo anterior que, a los efectos del art. 19.1.b) LJCA, la AEDAF no resulta afectada, ni está legalmente habilitada para la defensa de los intereses financieros de las entidades colaboradoras en la recaudación ni, en definitiva, está legitimada para impugnar este precepto.

Recuerda que en nuestro ordenamiento no existe una reserva al reglamento y, mucho menos, a una forma determinada de reglamento.

Además, el término “reglamentariamente” del artículo 60.1 LGT engloba tanto un real decreto como una orden ministerial, aunque sea de forma escalonada, ya que no faculta expresamente para el desarrollo directo por orden ministerial. Dicho de otro modo, la remisión al reglamento del art. 60 LGT permite un primer desarrollo por real decreto y una posterior remisión por

parte de éste a una orden ministerial, en línea, por lo demás, con el artículo 7.1.e) LGT y con la jurisprudencia de esta Sala Tercera.

Concluye que sería lícita la remisión a orden ministerial, en la medida en que se efectúa para regular un caso concreto, perfectamente localizado, como son los plazos de ingreso respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior; delimitada así la disposición, no se ha facultado al Ministro para regular todos los plazos contemplados en el art. 29.1 RGR sino, exclusivamente, los señalados en el art. 29.2 RGR.

4.- La decisión de la Sala.

(i) Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, el Abogado de Estado solicita en su escrito de conclusiones, “con carácter principal, la inadmisión del recurso” respecto de la impugnación del apartado 2 de artículo 29 RGR.

En el escrito de conclusiones no pueden plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación (art 65.1 LJCA), prohibición que persigue preservar el derecho de defensa de la parte contraria. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el Abogado del Estado anticipó la -en su opinión- fundamentación de la inadmisión en su escrito de contestación, citando el art. 19.1.b) LJCA, para considerar que la AEDAF “no está legalmente habilitada para la defensa de los intereses financieros de las entidades colaboradoras en la recaudación” por lo que procede abordar el análisis de la misma.

Debemos rechazar dicha causa de inadmisibilidad.

Aparte del deber de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilizan en la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales (STC 73/2004, de 22 de abril, FJ 3 y STC 226/2006, de 17

de julio, FJ 2) no cabe negar en este caso, la existencia de un vínculo entre la asociación recurrente (que aglutina asesores fiscales y procura el desarrollo de la actividad de la asesoría fiscal) y el apartado 2 del artículo 29 RGR, precepto que comparte capítulo con el artículo 11 RGR -admonitorio de que los ingresos de la gestión recaudatoria deban efectuarse *conforme a lo dispuesto en este capítulo-*, cuya proyección trasciende a los meros intereses financieros de las entidades colaboradoras e involucra, por el contrario, al actuar profesional, *aunque sea a través de sus clientes*, de los asociados de la recurrente (expresión apuntada en nuestra sentencia de 22 de febrero de 2012, rec. 7/2011) sin descartar, además, como sugiere ésta en conclusiones, que el precepto pueda afectar directamente al ámbito profesional de algunos de sus asociados, señaladamente, a quienes defiendan a las entidades financieras que colaboran en la recaudación tributaria.

(ii) No hay vulneración del principio de jerarquía entre reglamentos.

Aunque la atribución genérica de la potestad reglamentaria convierta al Gobierno en titular originario de la misma, una ley puede otorgar a los ministros el ejercicio de esta potestad con carácter derivado o habilitarles para dictar disposiciones reglamentarias concretas, acotando y ordenando su ejercicio (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre y 245/2012, de 18 de diciembre).

Así se reconoce en el ámbito tributario por el artículo 7 LGT (fuentes del ordenamiento tributario), a cuyo tenor, los tributos se regirán “[...] e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.”

En este caso, el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 60 LGT difiere la regulación de los medios y de la forma del pago de las deudas en

efectivo a lo que *se determine reglamentariamente*. No habilita a una orden ministerial a desarrollar directamente una norma con rango de ley. Y, por eso, ese desarrollo normativo al que alude el artículo 60 LGT se lleva a efecto y se concreta en el apartado 1 del artículo 29 RGR.

En consecuencia, cabe apreciar, en línea con lo mantenido por el Abogado del Estado, que estamos en presencia de una regulación secuencial, porque el apartado 2 de artículo 29 RGR autoriza, precisamente, a dictar una disposición de desarrollo en materia tributaria, en forma de orden ministerial, lo que es perfectamente plausible según el referido artículo 7 LGT e) “...corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo”.

(iii) Ciertamente, la posible regulación de determinados aspectos por orden ministerial, puede comportar, en efecto, una excepción a la regla general de ingreso en el Tesoro público por parte de las entidades colaboradoras en los términos del apartado 1 del artículo 29 RGR. Ahora bien, en contra de lo que sostiene la AEDAF, el nuevo apartado 2 del artículo 29 RGR no autoriza a modificar en el futuro de forma incondicional la totalidad de los plazos de ingreso de todo lo recaudado. Únicamente, los plazos de ingresos de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.

Por tanto, es infundada la crítica de la recurrente sobre la circunstancia de que la orden ministerial pueda alterar de forma incondicionada e ilimitada el régimen general diseñado por el artículo 29.1 TGR, al quedar ceñida a aspectos concretos, por extensos que puedan resultar.

En cualquier caso, el control último del eventual exceso reglamentario debería concretarse en el análisis de la orden ministerial, para el caso que se considere que vaya más allá de la habilitación otorgada.

Procede, en consecuencia, rechazar la pretensión anulatoria dirigida contra el apartado 2 del artículo 29 RGR del recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- La impugnación del apartado 8 del artículo 46 RGR.

1.- El tenor literal del precepto.

La redacción del apartado 8 del artículo 46 RGR, introducida por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre es la siguiente: «En el caso en que el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión al amparo de lo dispuesto en la normativa aplicable en materia de revisión en vía administrativa, aunque sea con carácter subsidiario una respecto de la otra, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.»

2.- Los argumentos de la AEDAF.

Para la AEDAF el precepto incurre en ultra-vires.

Apunta que la reforma tiene por objeto -según la memoria ya referida (MAIN)- “dar preferencia a la solicitud de suspensión en sede del procedimiento de revisión sobre la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para corregir una práctica que viene siendo habitual, solicitar el inicio de procedimientos incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio.”

Combate la apreciación del Consejo de Estado, relativa a que la habilitación legal del precepto se encuentra en el apartado 1 del artículo 65 LGT y que dicha previsión persiga la prevención del fraude.

Por el contrario, la AEDAF entiende que el apartado 1 del art 65 LGT no puede servir de habilitación legal, porque la normativa tributaria parte del

principio de que toda deuda tributaria es aplazable, desplazando al reglamento las condiciones para obtener el aplazamiento. En cambio, afirma que es el apartado 2 del art 65 LGT el que regula la excepción a esa regla general, estableciendo los casos tasados en que se inadmitirá un aplazamiento o -según explica- lo que es lo mismo, las excepciones a la posibilidad de pedir un aplazamiento.

La AEDAF considera que no son peticiones o procedimientos incompatibles entre sí y explica que la opción de solicitar cautelarmente el aplazamiento de una deuda tributaria para el caso de que no se acepte la suspensión, lejos de constituir un fraude, lo que pretende es evitar que una inadmisión de la suspensión en vía de recurso o reclamación lleve aparejada de facto que el contribuyente entre en el período ejecutivo, con el sobrecoste y limitaciones que ello le puede suponer.

Defiende que todo ciudadano que quiera recurrir y no tenga claro si va a obtener la medida cautelar que reclama para su deuda, plantee asimismo *ad cautelam* al órgano encargado de resolver, para el caso de inadmisión de su súplica, un posible aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

Concluye que la norma impugnada restringe el derecho de los contribuyentes al excluir toda posibilidad de aplazar una deuda tributaria por el mero hecho de haber ejercido un derecho básico, como es el de la tutela judicial efectiva (porque cuanto si se recurre y se pide suspensión, la norma excluye el aplazamiento).

3.- Los argumentos del Abogado de Estado.

Aduce que la Exposición de Motivos del Real Decreto 1071/2017 afirma que “en caso de concurrencia de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con una solicitud de suspensión en sede de un procedimiento de revisión se da preferencia a la segunda solicitud provocando la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para evitar la dilación en la tramitación del procedimiento”, tratando de salir al paso de una práctica que consiste en solicitar el inicio de procedimientos

incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio.

Para el representante de la Administración el precepto no impide recurrir o reclamar en vía administrativa, sino que es una mera norma de ordenación de solicitudes incompatibles que inciden en el ámbito de la suspensión de la ejecutividad del acto tributario: el reglamento opta por tramitar primero la vinculada a la impugnación del acto y, en definitiva, a la tutela judicial efectiva.

Niega que la norma constituya un nuevo supuesto de inadmisión de solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento, sino que introduce mayor precisión en el *iter procesal* que ha de seguir la Administración ante esa doble solicitud del interesado, dando prioridad a la solicitud de mayor calado (la suspensión), por cuanto no comporta solo retrasar el pago, sino que bajo ella subyace la oposición formal al acto que impone la obligación misma de pago.

4.- La decisión de la Sala.

(i) Sobre la base de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1071/2017, así como de la memoria de análisis (MAIN), el Abogado del Estado considera que la modificación del apartado 8 del artículo 46 RGR "se introdujo para evitar la actuación de algunos obligados tributarios consistente en la tramitación simultánea o subsidiaria de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión al amparo de la normativa de revisión para disfrutar doble y sucesivamente de la suspensión de inicio del período ejecutivo más allá de la finalización del período voluntario originario, aprovechándose de la simple suspensión cautelar que el contribuyente disfruta durante la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de la solicitud de suspensión en sede del procedimiento de revisión administrativa."

En definitiva, para la contestación a la demanda se trata de dar respuesta a aquellos supuestos en los que el interesado "voluntaria e intencionadamente", insta que sean objeto de tramitación concurrente dos procedimientos "que, por su propia esencia, resultan totalmente incompatibles entre sí y, por tanto, no pueden tramitarse a la vez en el tiempo."

Esta explicación, en sintonía con la finalidad explicitada por el propio Real Decreto 1071/2017, coloca al contribuyente, de entrada, en la tesitura de optar o bien por el aplazamiento/fraccionamiento del pago o bien por instar la suspensión de la ejecución del acto con trascendencia tributaria.

Mientras que el aplazamiento y fraccionamiento del pago se regula en la Sección 2.^a del Capítulo IV (deuda tributaria) del Título II (Los tributos) de la Ley General Tributaria, la suspensión aparece referida en el Título V (Revisión en vía administrativa), entre otros preceptos, en sus artículos 224 (suspensión del acto recurrido reposición) y 233 (suspensión de la ejecución del acto en vía económico-administrativa) lo que, de entrada, evidencia -como reconoce el Abogado del Estado en su contestación a la demanda- que son procedimientos que responden a diferentes finalidades y se configuran para atender distintas necesidades.

Ahora bien, no se trata de analizar la compatibilidad de ambas instituciones -aunque una cosa sea su incompatibilidad y otra diferente la dificultad de cohonestar ambas solicitudes en la práctica- sino de constatar que, precisamente por su distinta finalidad, aplazamiento/fraccionamiento, por un lado, y suspensión, por otro lado, constituyen derechos del contribuyente reconocidos legalmente sin que, hasta el momento, como parecen coincidir ambas partes, existiese impedimento, desde el punto de vista estrictamente normativo, para su ejercicio simultáneo.

En consecuencia, llama la atención a la sala que "para evitar la actuación de algunos obligados tributarios", el reglamento impugnado niegue a todos los contribuyentes la posibilidad del ejercicio coetáneo o simultáneo de ambas solicitudes, lo que se comparece mal con un canon razonable de proporcionalidad en la regulación de los derechos reconocidos por Ley.

Además, en la práctica, la justificación de la modificación reglamentaria parece responder a una verdadera presunción *iuris et de iure* en el sentido de que presume la existencia de fraude en el caso de que se insten

simultáneamente ambos procedimientos, sin dejar margen alguno al contribuyente para excepcionar o justificar que no persigue finalidad elusiva alguna de la norma tributaria. Y, siendo ésta, la motivación última de la reforma, tampoco está de más recordar que, conforme al art. 8 (apartado a) LGT, la reserva de ley tributaria debe observarse en el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

Finalmente, la modificación reglamentaria parece partir de la circunstancia de que toda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento determina la suspensión del procedimiento, obviando que si bien la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo (apartado 5 del artículo 65 LGT y apartado 2 del artículo 161 LGT), cuando las solicitudes se presenten 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, si bien, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento (párrafo segundo del apartado 5 del artículo 65 LGT).

(ii) El nuevo apartado 8 del artículo 46 RGR ha de contextualizarse en el marco que ofrece el artículo 65 LGT, que reproducimos a continuación.

“Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

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

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
- e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión.

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

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

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

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las

actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.”

Pues bien, relacionando ambos preceptos (65 LGT y 46.8 RGR) y en línea con lo que mantiene la asociación recurrente, el apartado 1 del artículo 65 LGT habilita al reglamento (“en los términos que se fijen reglamentariamente”) a regular las condiciones para obtener un aplazamiento, pero no parece habilitarlo para regular la inadmisión del aplazamiento, dado que es el apartado 2 del artículo 65 LGT el que define una lista cerrada de deudas tributarias no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento.

Precisamente, la lista del apartado 2 del artículo 65 LGT contiene la previsión *in fine* de que “las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión”.

Por tanto, cabe considerar que la modificación del apartado 8 del artículo 46 RGR supone un nuevo supuesto de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento no contemplado en la Ley General Tributaria, lo que evidencia la ausencia de cobertura legal al respecto, necesaria, como reconoce el propio artículo 44.2 RGR: “serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las excepciones previstas en las leyes.”

Cabe destacar, además, que el art 65.2. e) LGT impide el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias “resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.” Por tanto, en este apartado, la LGT anuda la imposibilidad de pedir aplazamiento ante la firmeza de la resolución -administrativa, económico administrativa o

jurisdiccional- a que dicha resolución haya sido objeto de suspensión. Sin embargo, el apartado 8 del artículo 46 RGR anticipa la imposibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento a un momento anterior, es decir, al momento mismo en el que, eventualmente, se solicite la suspensión.

Por lo demás -aunque sea en el plano de la interpretación de las normas- esta modificación reglamentaria podría generar efectos colaterales, cuando, por ejemplo, el artículo 60.2 LGT prevé que no pueda admitirse el pago en especie de deudas tributarias que tengan la condición de inaplazables, respecto de las que el propio artículo 60.2 LGT remite a los supuestos del artículo 65.2 LGT.

(iii) No se comparte que el apartado 8 del artículo 46 RGR tenga por objeto únicamente la ordenación de las solicitudes y que, a estos efectos, simplemente priorice la solicitud de suspensión sobre la de aplazamiento.

Entendemos que el apartado 8 del artículo 46 RGR no persigue posponer la tramitación y resolución del aplazamiento hasta que resuelva la petición de suspensión, sino que determina directamente su archivo, sin que ese “archivo” al que se refiere el art. 46.8 RGR deba tener un alcance distinto del que se decreta en los casos del art. 65.2 LGT.

De ahí, que el Consejo de Estado en su dictamen de 14 de diciembre de 2017 (expediente: 951/2017), apuntase que “...en el caso de que la solicitud de suspensión fuese desestimada, debe contemplarse expresamente la posibilidad de que el interesado no tenga que formular una nueva solicitud de aplazamiento y fraccionamiento del pago para que esta sea resuelta por el órgano competente”, advertencia que no se ha visto reflejada en el reglamento, habida cuenta de que, incluso, no se considera (se archiva) el aplazamiento o fraccionamiento aunque se hubiese formulado “con carácter subsidiario”.

Asimismo, el Abogado del Estado afirma que “denegada la solicitud de suspensión, nada impide, como se ha dicho solicitar el aplazamiento, aunque pudiera calificarse esa solicitud de abusiva, pues en la normativa vigente no existe precepto alguno

que lo prohíba". Sin entrar a considerar que esa nueva petición sea o no abusiva, lo cierto es que se trataría de una nueva petición y, obviamente, debido al discurrir procedimental -pese a que, el procedimiento correspondiente debería encontrarse suspendido mientras se resuelva la solicitud de suspensión- bien pudiese ocurrir que en el momento en el que se presenta la nueva petición las circunstancias hubiesen cambiado, lo que a la postre determinaría, una vez más, un condicionamiento añadido por vía reglamentaria, que puede llegar a frustrar el ejercicio de un derecho reconocido en la ley.

Consecuentemente, el apartado 8 del artículo 46 RGR debe ser anulado.

TERCERO.- La impugnación del apartado 1 del artículo 74 RGR.

1.- El tenor literal del precepto.

La redacción del apartado 1 del artículo 74 RGR, introducida por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre es la siguiente: «Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.

En ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

2.- Los argumentos de la AEDAF.

En síntesis, la recurrente delimita su impugnación al último párrafo del precepto, al considerarlo *contra legem* -contrario al art 172.3 LGT-, que

establece el requisito de la firmeza de la liquidación en la ejecución de los bienes embargados.

Apunta que la modificación pretende no aplicar el requisito de la firmeza de la liquidación en los supuestos de ejecución de garantías “por cuanto no son supuestos análogos”, según la memoria de análisis (MAIN).

Sigue explicando la demanda que el origen de esta disposición reglamentaria se encuentra en el artículo 168 LGT, relativo a la ejecución de garantías y pretende evitar, en los procedimientos de ejecución de garantías, el requisito de firmeza previsto para el embargo, circunstancia que, según la AEDAF, resulta huérfana de fundamento legal y puede generar perjuicios irreparables, al permitir a la Administración tributaria la ejecución de garantías antes de que se produzca la firmeza del acto administrativo, lo que podría llegar a afectar, incluso, a terceros de buena fe.

Considera que la ejecución de garantías y el embargo de bienes son dos cauces de recaudación distintos, pero el fundamento del artículo 172.3 LGT resulta aplicable a ambos pues lo que pretende es evitar perjuicios al contribuyente afectado que, a su vez, redunden en ulteriores reclamaciones de daños a la Administración.

Además, recuerda que, como señala el artículo 168 LGT, la Administración puede sustituir la garantía por el embargo, en cuyo caso sí que resultaría aplicable el artículo 172.3 LGT, lo que es otra muestra de que en ambos cauces procesales debería regir la regla de firmeza del acto, so pena de dejar esta circunstancia en el poder de una de las partes de la relación tributaria, la Administración.

3.- Los argumentos del Abogado de Estado.

La contestación de la demanda considera sobre este particular que el requisito de la firmeza del acto de liquidación para la enajenación solo lo prevé el artículo 172.3 LGT respecto de los bienes y derechos embargados,

no con relación a los bienes o derechos que estén siendo ejecutados en su consideración de garantías.

Afirma que la garantía que se aporta por el interesado frente al embargo ordenado por el órgano de recaudación, no son comparables:

a) Como resulta de una interpretación sistemática de la LGT, la ejecución de las garantías es una fase que forma parte del procedimiento de apremio y es previa al procedimiento de embargo.

b) La aportación de la garantía se constituye como sustitutiva del pago de la deuda tributaria permitiendo el aplazamiento o la suspensión de dicho pago, de modo que la garantía se constituye como un elemento sustitutivo del pago que, por lo tanto, tiene que seguir su misma suerte en términos jurídicos.

c) Mientras que detrás de la ejecución de la garantía hay un acto de voluntad del garante que libremente decidió aportar la garantía, tras la ejecución del embargo no existe dicha voluntad, lo que justifica la exigencia de la firmeza del acto administrativo. De hecho, la imposibilidad de enajenación de los bienes embargados se ve enervada si concurre una declaración de voluntad por parte del obligado tributario embargado y así se refleja en el art. 172.3 LGT que permite la continuación del procedimiento de apremio “cuando el obligado tributario solicite de forma expresa [su]enajenación”.

Considera, en definitiva, que no es posible extender analógicamente lo establecido en el art. 172.3 LGT a los supuestos de bienes aportados en garantía porque no se aprecia la identidad de razón a que se refiere el art. 4.1 del Código Civil.

4.- La decisión de la Sala.

Conforme a lo expresado, la controversia se reduce a determinar si para ejecutar la garantía es necesaria la firmeza de la deuda tributaria, exigencia que la Ley General Tributaria únicamente contempla explícitamente

para proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio (artículo 172.3 LGT), salvo los supuestos exceptuados por el propio precepto (fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación).

Resulta acertada la argumentación del Abogado del Estado, relativa a que la prohibición de enajenar bienes embargados -pendiente de resolver un recurso sobre la deuda que se reclama- se dirige a evitar la privación unilateral y forzosa de los bienes embargados, frente al escenario procedimental diferente en el que se sitúa la prestación de una garantía, como manifestación de la voluntad del propio garante y cuya ejecución resulta previa al procedimiento de embargo.

Su afirmación relativa a que la garantía se constituye como un elemento sustitutivo del pago, de modo que si éste no queda condicionado por la firmeza de la deuda tributaria tampoco debería someterse la ejecución de la garantía a dicho requisito de firmeza, debe enfocarse a la vista del artículo 168 LGT, en cuya virtud -a salvo de los supuestos que el propio precepto establece- no hecha efectiva en el plazo del artículo 62.5 LGT la deuda tributaria garantizada en periodo ejecutivo, se procederá "en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio".

Por lo tanto, el último párrafo del apartado 1 del artículo 74 RGR no contradice la Ley General Tributaria, por la circunstancia de introducir, expresamente, una previsión que, en realidad, parece deducirse de la mecánica de la ejecución de la deuda tributaria, esto es, que para la ejecución de garantías no sea necesaria la firmeza de la deuda garantizada.

Por el contrario, de mantenerse la tesis de la asociación recurrente, podría llegarse a una situación contraria a la propia dinámica de la ejecución de las deudas tributarias y de los efectos que -sobre dicha ejecución-, proyectan las medidas cautelares de suspensión y, así, por ejemplo, acordada

la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición (al haber aportado las garantías a las que se refiere el artículo 224.2 LGT), sería suficiente para evitar la ejecución de la garantía -y, por ende, para ejecutar la deuda tributaria-, con que el contribuyente recurriese, en su caso, en vía económico-administrativa sin necesidad de solicitar ni siquiera la extensión de los efectos de la suspensión previa a la vía contencioso-administrativa.

Incluso, el referido dictamen del Consejo de Estado precisa "que cuando se alude a la ejecución de garantías en el marco de un procedimiento de apremio, no se está haciendo referencia a la existencia de una deuda tributaria garantizada para suspender la ejecución como consecuencia de la interposición del correspondiente recurso administrativo o contencioso-administrativo (en cuyo caso lo procedente es que no llegue a iniciarse la vía de apremio mientras se encuentre en vigor la garantía aportada), sino a otros supuestos contemplados en la norma legal que requieren la prestación de garantía, como, por ejemplo, el de las deudas tributarias respecto de las cuales se hubiese aplazado o fraccionado el pago (artículos 65 y 82 de la Ley General Tributaria)."

Por lo demás, la circunstancia de que la Administración pueda sustituir la garantía por el embargo -en cuyo caso resultaría aplicable el artículo 172.3 LGT-, no obsta a la conclusión anterior, ante la evidencia de la voluntad del legislador de tratar los dos supuestos -ejecución de garantías y enajenación de bienes embargados- de forma diferenciada.

En consecuencia, entendemos no justificada la pretensión anulatoria de la asociación recurrente con relación al último párrafo del apartado 1 del artículo 74 RGR, por lo que habrá que desestimar su recurso contencioso-administrativo en este particular.

CUARTO.- Costas.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, dada la estimación en parte de las pretensiones de la recurrente, cada parte abonará las costas 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

1.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo nº 87/2018, interpuesto por la procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la AEDAF, contra el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, anulando el apartado 8 del artículo 46 de la expresada dicha disposición administrativa de carácter general y rechazando las pretensiones de la asociación recurrente en cuanto al resto de los preceptos impugnados.

2.- Sin costas

3.- Procédase a dar cumplimiento a la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 107 LJCA.

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. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

