

El Tribunal Supremo anula la incompatibilidad entre las solicitudes de aplazamiento y suspensión de deudas tributarias

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo anula el apartado 8 del artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, de forma que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de una solicitud de suspensión ya no implicará en todo caso el archivo de la primera.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de junio del 2019 (rec. 87/2018), resuelve el recurso presentado por la Asociación Española de Asesores Fiscales, que solicitaba la anulación de los artículos 29.2, 74.1 y 46.8 del Reglamento General de Recaudación —modificados por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre—, pretensión que prosperó únicamente respecto del tercero de tales preceptos.

Atendiendo a la redacción que el citado real decreto dio al apartado 8 del artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, cuando un obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión —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.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, a juicio de la parte recurrente, dicho precepto incurre en *ultra vires*, posición que se defiende, básicamente, con los siguientes argumentos:

- El artículo 65 de la Ley General Tributaria —en el que regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago— habilita en su primer apartado a la norma reglamentaria para regular las condiciones en las que podrá obtenerse el aplazamiento, habilitación que no puede entenderse para regular la inadmisión de éste, ya que es el apartado 2 de dicho precepto el que establece, en una lista cerrada, cuáles son las deudas tributarias no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento.
- Los procedimientos de aplazamiento o fraccionamiento y de suspensión no son incompatibles entre sí, de forma que la opción de solicitar cautelarmente el aplazamiento de una deuda tributaria para el caso de que no se acepte la suspensión evita que una inadmisión de esta última en vía de recurso o reclamación lleve aparejada *de facto* la entrada del contribuyente en el periodo ejecutivo, con el sobrecoste y limitaciones que ello le puede suponer.
- La norma impugnada restringe el derecho de los contribuyentes, ya que excluye 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, si se recurre y se pide suspensión, la norma excluye el aplazamiento.

Por su parte, el principal argumento esgrimido por el abogado de Estado para oponerse a la anulación de tal precepto se ancla en la exposición de motivos del Real Decreto 1071/2017, que justifica la incompatibilidad de procedimientos recogida en el artículo 46.8 del reglamento en la necesidad de evitar que, solicitando tanto el aplazamiento como la suspensión, se persiga únicamente dilatar el inicio o la continuación del procedimiento de apremio.

Atendidas las razones esgrimidas por ambas partes, el Tribunal Supremo —partiendo de la base de que el precepto impugnado coloca al contribuyente, de entrada, en la tesitura de optar, o bien por el aplazamiento o fraccionamiento del pago, o bien por instar la suspensión de la ejecución del acto con trascendencia tributaria— sustenta su decisión de anular el citado precepto en las siguientes razones:

- a) Atendiendo a la sistemática de la propia Ley General Tributaria, cabe deducir que ambos procedimientos responden a diferentes finalidades y se configuran para atender distintas necesidades. Por tanto, los dos se traducen en derechos del contribuyente reconocidos legalmente sin que, hasta el momento, existiese impedimento, desde el punto de vista estrictamente normativo, para su ejercicio simultáneo.
- b) Desde el punto de vista de la motivación última de la reforma del controvertido precepto, el tribunal considera que no es de recibo que, para evitar la actuación abusiva de «algunos

obligados tributarios», el reglamento impugnado niegue a todos los contribuyentes la posibilidad del ejercicio coetáneo o simultáneo de ambas solicitudes. Ello, además de no ajustarse a un canon razonable de proporcionalidad en la regulación de los derechos reconocidos por ley, introduce una verdadera presunción *iuris et de iure* de que existirá 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.

- c) Incide también el tribunal en el hecho de que la modificación reglamentaria parece partir de la circunstancia de que toda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento determina la suspensión del procedimiento, obviando que, si dicha solicitud se presenta en periodo ejecutivo, la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, debiendo únicamente suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Además, contextualizando lo dispuesto en el citado artículo 46.8 en el marco ofrecido por el artículo 65 de la Ley General Tributaria, el alto tribunal acoge plenamente el argumento esgrimido a esos efectos por la asociación recurrente. Considera así que el precepto reglamentario se traduce en un nuevo supuesto de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento no previsto en la ley, lo que evidencia la ausencia de necesaria cobertura legal que, tal y como reconoce el artículo 44.2 del Reglamento General de Recaudación, debe existir para exceptuar la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- e) Por otra parte, mientras que el 65.2e de la Ley General Tributaria anuda la imposibilidad de pedir aplazamiento ante la firmeza de una resolución —administrativa, económico-administrativa o jurisdiccional— a que ésta haya sido objeto de suspensión, el artículo 46.8 anticipa la imposibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento a un momento anterior, es decir, al momento mismo en el que, eventualmente, se hubiera solicitado la suspensión.
- f) Tampoco comparte el tribunal que el precepto objeto de controversia tenga por finalidad únicamente la ordenación de las solicitudes y que, a estos efectos, simplemente priorice la solicitud de suspensión sobre la de aplazamiento. Esto es, con dicho precepto no se persigue posponer la tramitación y resolución del aplazamiento hasta que se resuelva la petición de suspensión, sino que determina directamente su archivo. Y, aunque el abogado del Estado afirme que «denegada la solicitud de suspensión, nada impide [...] solicitar el aplazamiento», el tribunal advierte que en ese caso se trataría de una nueva petición y que, debido al discurrir procedimental, bien pudiese ocurrir que en el momento en que se presentara la nueva petición las circunstancias hubiesen cambiado, lo que a la postre determinaría, una vez más, un condicionamiento añadido por vía reglamentaria, que podría llegar a frustrar el ejercicio de un derecho reconocido en la ley.

En definitiva y sobre la base de todo lo anterior, el alto tribunal concluye que el apartado 8 del artículo 46 del Reglamento General de Recaudación se debe anular.

En este mismo orden de cosas, cabe destacar que el Tribunal Supremo, por medio de su Sentencia de 3 de junio del 2019 (rec. 84/2018), declaró la nulidad del artículo 51.2 del Real Decreto 520/2005, sobre imposición del pago de costas en procedimientos económico-administrativos por rebasar el límite legal establecido en la Ley General Tributaria.