

## **EL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN Y EL DICTADO DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO. CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 586/2020, DE 28 DE MAYO**

**Julio José ENRÍQUEZ MOSQUERA**

*Tesorero Adjunto del Patronato de Recaudación Provincial de la  
Diputación de Málaga*

### **SUMARIO**

1. El Principio de Buena Administración.
2. La Sentencia del Tribunal Supremo 586/2020, de 28 de mayo.
  - 2.1. Doctrina de la sentencia.
  - 2.2. Crítica jurídica a la sentencia.
  - 2.3. Otras consideraciones sobre la sentencia.
3. Criterios de aplicación de la sentencia.
  - 3.1. Visión general sobre la seguridad jurídica y la situación creada.
  - 3.2. Criterios de aplicación de la Sentencia.
    - 3.2.1. ¿Dice realmente la sentencia que las deudas se suspenden por la interposición de un recurso de reposición?
    - 3.2.2. Aplicación del recargo ejecutivo del 5%.
    - 3.2.3. Criterios de resolución de los recursos presentados frente a la providencia de apremio y casuística existente.
4. Conclusiones.

### **1. EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN**

El principio de buena administración ha venido cobrando un creciente protagonismo en nuestra jurisprudencia contencioso-administrativa. Se trata de un principio que puede inferirse del resto de los existentes en nuestro ordenamiento jurídico, pero que no está positivizado como tal en el derecho español, sino que proviene, como tantas otras cosas, del derecho de la Unión Europea. El derecho a una

buena administración se establece de forma expresa en el artículo 41 de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales de 12 de diciembre de 2007<sup>1</sup>.

Tal y como decíamos, se trata de un principio que se puede inferir de nuestro propio ordenamiento jurídico. Así, señaladamente y sin ánimo de ser exhaustivos, está implícito en el artículo 9.3 de nuestra Constitución cuando dice que la “*Constitución garantiza la (...) interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”, así como en el artículo 103.1 cuando afirma que “*la Administración sirve con objetividad a los intereses generales*”, sin embargo, lo cierto es que, desde nuestro punto de vista, tiene unos matices claramente diferenciados.

Normalmente, las menciones equivalentes realizadas en nuestro ordenamiento jurídico son establecidas como mandatos a la Administración, sin embargo, el principio de una buena administración se configura como un derecho de los ciudadanos que estos pueden hacer valer directamente ante los tribunales<sup>2</sup>. Esta nueva posición deriva de un cambio de paradigma que coloca al ciudadano en el centro de la actuación administrativa y que puede producir un replanteamiento del derecho administrativo en su conjunto<sup>3</sup>.

En este sentido, los principios contenidos en nuestro ordenamiento jurídico son, tal y como hemos dicho, mandatos para la Administración que, en cierto modo, tratan de establecer para ella una ética de funcionamiento en sus relaciones con los administrados. Como sucede en todos los ámbitos de la vida, no sólo en el jurídico,

<sup>1</sup>El artículo 41 de la Carta Europea de los derechos fundamentales establece:

“1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.”

<sup>2</sup> Rodríguez Arana, Jaime, La Buena Administración como principio y como derecho, Revista de Derecho y Ciencias Sociales, marzo 2014, página 23

<sup>3</sup> Rodríguez Arana, Jaime, La Buena Administración... op, cit., página 52

las normas no pueden abarcarlo todo. El principio de buena administración participa también de este carácter ético que debe guiar el funcionamiento de nuestras administraciones públicas, sin embargo, desde nuestro punto de vista y creo que también desde el punto de vista de la jurisprudencia en sus pronunciamientos al respecto, llega más allá dado que se trata de un derecho invocable por los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

A partir de aquí nuestros Tribunales han emitido diversos pronunciamientos en los que han echado mano de dicho principio para corregir diversas actuaciones de nuestras Administraciones Públicas. La mayoría de ellas se circunscriben a aquellos ámbitos administrativos en los que la administración actúa dentro de su discrecionalidad.

En muchas ocasiones este principio ha servido para corregir malas praxis, con mucho acierto desde mi punto de vista, dado que cuestiones como utilizar el silencio negativo como una vía de resolver recursos, ampararse en la falta de resolución de otra Administración como una vía para desestimar un recurso o determinados formalismos que llevan a situaciones absurdas, son cuestiones que la Administración debería eliminar de su funcionamiento.

Sin embargo, en otras ocasiones, la utilización de este principio ha dado lugar a decisiones que, si bien pueden haberse adoptado con una clara finalidad de evitar situaciones materialmente injustas, se han tomado a costa de causar un grave daño a otro principio esencial que es el de seguridad jurídica y que está incluido también en el principio de buena administración.

## 2. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 586/2020, DE 28 DE MAYO

### 2.1. Doctrina de la sentencia

Con fecha 28 de mayo de 2020 el Tribunal Supremo dicta en casación la sentencia 586/2020. Dicha sentencia, en resumen, dirime la cuestión de si es posible dictar una providencia de apremio por parte de la Administración en los supuestos en los que el obligado tributario haya presentado un recurso de reposición contra la liquidación que no haya sido resuelto y haya transcurrido el plazo de resolución de este. Se aclara que en el recurso enjuiciado el interesado no había solicitado la suspensión del acto recurrido.

La regulación positiva de la materia, como se sabe, es que la simple interposición de un recurso administrativo no suspende la ejecución del acto impugnado por lo que el mismo es plenamente ejecutivo. Sin perjuicio de lo anterior, el recurrente puede solicitar la suspensión de dicha ejecutividad con las condiciones que se establecen en la propia normativa tributaria.

Los artículos de los que puede deducirse este esquema de funcionamiento son los siguientes:

-El artículo 38 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, cuyo tener literal es *“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos a derecho administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley”*.

-El artículo 161 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, que establece que *“iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas (...) por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago”*.

-El artículo 117.1 de la Ley 39/2015 que establece que *“La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado”*.

En el ámbito local más claro todavía es el artículo 14.2.i) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2005, de 5 de marzo que establece *“La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses y recargos”*.

-Finalmente, en relación con la suspensión, el artículo 224 de la LGT establece que *“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 procedieran en caso de ejecución de la garantía”*. Cuando la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías. En el resto de los casos, *“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”*.

En definitiva, de la lectura de los artículos citados con anterioridad se deduce que la impugnación de una liquidación tributaria no supone la suspensión del procedimiento por lo que, salvo en el caso de solicitud de suspensión con el recurso, la Administración Tributaria debe continuar con la ejecución del acto mediante el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del interesado que se inicia con el dictado de la Providencia de Apremio.

Pese a la existencia de esta clara regulación, la referida sentencia en el caso indicado asienta la siguiente doctrina:

*“1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar una 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, examinando tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esta 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, de índole cautelar.”*

La fundamentación que realiza el Tribunal Supremo a lo largo de la sentencia para no aplicar la regulación positiva anteriormente descrita se basa únicamente en los principios generales del derecho establecidos en nuestra Constitución, básicamente, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la Constitución) y el servicio con objetividad a los intereses generales (artículo 103.1) suponiendo el incumplimiento de los mismos el quebranto del principio de buena administración.

## 2.2. Crítica jurídica a la sentencia

Parece evidente que la sentencia ve una actuación de la Administración poco acorde con el principio de buena administración, así como otras garantías que se establecen en el texto constitucional para los administrados. Asimismo, trata de salir al paso de lo que denomina nada menos que “*prácticas viciadas de la Administración*”, señaladamente, el abuso del silencio administrativo negativo. En este sentido, debe destacarse que, para el caso de la Administración Local, donde el recurso de reposición es obligatorio, la doctrina se ha pronunciado manifestando que es una incoherencia que un recurso obligatorio no suspenda automáticamente la ejecución del acto impugnado<sup>4</sup>.

Todo lo anterior puede ser cierto desde el punto de vista teórico o doctrinal, pero no cabe duda de que la Sentencia objeto del presente trabajo desconoce el derecho positivo existente, cuando no resuelve frontalmente contra el mismo. No olvidemos que conforme a lo establecido en el artículo 1.4 del Código Civil “*Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley (...), sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*”, pero en ningún caso pueden fundamentar la inaplicación de los preceptos legales. Y es que simplemente citando el artículo 117.1 de la Ley 39/2015 —“*La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado*” — la sentencia se queda en una posición *contra legem*.

Se puede compartir que, tal y como dice la sentencia, que “*el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones y 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 (...)*” pero eso no quiere decir que el Tribunal, por muy Supremo que sea, pueda innovar en el ordenamiento jurídico, dado que la

---

<sup>4</sup>Baño León, José María, “El recurso administrativo como ejemplo de la inercia autoritaria del Derecho Público Español”. Las vías administrativas de recurso a debate. Actas del XI Congreso de la AEPDA, INAP, 2016, pp 647 ss.

casación debe interpretar el derecho existente guste o no al Tribunal. Así, se ha afirmado que resulta palmario que la sentencia se extralimita, yendo mucho más lejos de lo que le corresponde en su estricta función casacional<sup>5</sup>.

En caso de que el Tribunal considerase que la normativa existente contradice los principios establecidos en el texto constitucional como auténticas garantías para los administrados, lo que establece nuestro ordenamiento jurídico y debería haber hecho el Tribunal es el plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre dichos preceptos, en base a lo establecido en el artículo 163 de la Constitución.

Y es que la resolución adoptada que, tal y como decimos, contradice directamente la normativa citada, ha generado un importante problema interpretativo dado que, al contradecir frontalmente el derecho positivo, la aplicación de los diferentes operadores jurídicos será muy dispar. A mayor abundamiento, se ha afirmado que poca labor de seguridad jurídica va a realizar el Tribunal cuando sus resoluciones se equivocan gravemente<sup>6</sup>. De hecho, ya ha habido pronunciamientos que ponen el acento en que una sola sentencia del Tribunal con una fundamentación cuando menos cuestionable, no es suficiente para impedir el dictado de la correspondiente providencia de apremio<sup>7</sup>.

Tal y como se puede ver la sentencia hace un flaco favor a la seguridad jurídica dado que en la actualidad cualquier criterio que se adopte es a la vez atacable y defendible. Habría que plantearse hasta qué punto estas decisiones “imaginativas” de los tribunales no coadyuvan a que España continúe siendo uno de los países con [mayor litigiosidad del mundo](#).

<sup>5</sup>Fernández Farreres, Germán, “Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (Comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo (R.C. 5751/2017)”. Actualidad Administrativa n.º 10, Sección Actualidad, Octubre 2020, Editorial Wolterkluwers, Madrid.

<sup>6</sup>Fernández Farreres, Germán, “Recurso administrativo...”, op. cit.

<sup>7</sup>García Ross, José Javier, “La ejecutoriedad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, Rec. 5751/2017”. Quincena Fiscal ISSN 1132-8576, n.º 4 2021, págs. 195-220

### 2.3. Otras consideraciones sobre la sentencia

Sin perjuicio de lo anterior, me parece interesante realizar una consideración en relación con el desconocimiento que trasluce la sentencia, dicho sea con todos los respetos, de los modernos procesos administrativos que pueden influir en una visión desenfocada de los hechos que haga calificar al Tribunal como “prácticas viciosas” una actuación administrativa trufada de los modernos procedimientos derivados de la aplicación de los programas informáticos en los procesos masivos.

Actualmente las deudas tributarias no son examinadas una a una, de forma individual, antes de dictar la providencia de apremio dado que esto sería simplemente imposible. El volumen existente y el tratamiento masivo de los datos por vía informática impide esa visión que tiene el Tribunal del procedimiento<sup>8</sup>.

Así, simplemente, se habrán diseñado unos protocolos de actuación y/o una herramienta informática conforme al derecho positivo y la jurisprudencia existente hasta el momento de forma que, por ejemplo, se aplicará el 5% del recargo ejecutivo en los casos en los que no conste pagada la deuda en plazo voluntario en su inmensa base de datos, se suspenderá el procedimiento recaudatorio en cuanto entre en el registro de entrada una solicitud de suspensión, compensación o fraccionamiento, y también se dictará la providencia de apremio en cuanto se verifiquen estas dos cuestiones. Todo ello conforme a la normativa y la jurisprudencia existente hasta ese momento tal y como se ha dicho.

Por ello, el tono de la sentencia parece bastante poco acorde con la realidad de los procedimientos dado que leyéndola parece que un oscuro funcionario tenga en una

---

<sup>8</sup>En mi experiencia profesional en muchas ocasiones se aplican criterios éticos en la tramitación de los expedientes y mucho antes de que estuviese de moda el principio de buena administración. En casos como el analizado en muchos municipios nunca se remite una deuda al servicio provincial de recaudación si tiene un recurso pendiente de resolver. Pero eso puede hacerse si el volumen de deudas es manejable. El problema es cuando son 5.000, 10.000, 16.000 o más las providencias de apremio que se dictan. El seguimiento una a una es inviable y únicamente se pueden aplicar los criterios establecidos por la normativa con carácter general sin examen de cada una de las situaciones concretas.

mano la deuda y en otra el recurso de reposición y, con malévola carcajada, decida meter el recurso en un cajón y dictar la providencia de apremio. Antes al contrario, en la actualidad dicha providencia de apremio podría haber sido dictada sin la intervención de ningún funcionario más allá de la programación inicial realizada en la aplicación informática que responde, como no podía ser de otra forma, a la normativa vigente y que, obviamente, no puede contemplar una sentencia en casación que todavía no se ha dictado.

Eso no quiere decir que el Tribunal no pueda realizar la interpretación que considere oportuna y los procedimientos tendrán que adaptarse a la misma, pero debería cuidarse de interpretar las intenciones de las actuaciones de la Administración si no conoce adecuadamente los procesos que se desarrollan en su seno. Y es que, a mayor abundamiento, la Administración tributaria a veces se encuentra entre la espada y la pared de las bofetadas judiciales que, como la presente, le caen por no respetar los derechos de los administrados, y las bofetadas de los órganos de control interno o externo que le caen por no ser suficientemente diligentes y no providenciar de apremio las deudas que cumplen los requisitos para ello. Y es que *“la ejecución forzosa de los actos administrativos, cuando procede, no es una facultad de la Administración autora del acto, sino una obligación de necesario cumplimiento”*<sup>9</sup>. Es decir, al menos hasta el dictado de la sentencia que estamos analizando, la Administración Tributaria de la Región de Murcia hubiera incumplido su obligación si no hubiera providenciado esa deuda, por ello el tono que utiliza el Tribunal parece absolutamente improcedente. No estaría de más que los Tribunales fuesen conscientes de que en ocasiones la línea es muy fina entre extremar las garantías a los contribuyentes y caer en un perjuicio de valores por la indisponibilidad del crédito tributario (artículo 18 de la LGT).

---

<sup>9</sup>Muñoz Machado, Santiago, Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General, Tomo XII Actos Administrativos y sanciones administrativas, 2ª de. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2017, p. 117.

Aparte de ello, la sentencia contiene afirmaciones como la anteriormente transcrita de que:

*“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 acuciente pronunciamiento pendiente, de índole cautelar”*

En esta afirmación, que consta nada menos que en el fundamento jurídico Tercero, donde se expone la doctrina emanada de la sentencia, se da por hecho que la solicitud de suspensión en el recurso simplemente sería inatendida mostrando, dicho sea con todos los respetos, una falta de objetividad del Tribunal alarmante<sup>10</sup>, dado que culpa a la administración de un caso hipotético que no se ha producido y lo usa como argumento para el fallo. Pero es que, además, el recurso de la Administración que el Tribunal califica de “pobre”<sup>11 y 12</sup> porque “sólo” hace hincapié en que el obligado no ha presentado la correspondiente solicitud de suspensión, parece perfectamente fundamentado, primero porque es el requisito que establece la normativa tributaria que el Tribunal simplemente no aplica y segundo porque, seguramente, en su aplicación informática o en todo caso en sus protocolos de actuación, esté establecido que la deuda no se providenciará de apremio si, previamente, se ha presentado una solicitud de suspensión.

---

<sup>10</sup> En este sentido debe destacarse que también el tribunal fundamenta la anulación de la providencia de apremio en el principio de que nadie puede salir favorecido por sus propias torpezas (*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*) y, sin perjuicio de que esto sea cierto, no debe olvidarse que el contribuyente también cometió la torpeza de no solicitar la suspensión, la cual el Tribunal ni siquiera toma en consideración.

<sup>11</sup> Es curioso que esta sentencia se permite calificar de “pobre” el recurso de la administración y de poco fundada la sentencia de instancia para acto seguido dictar una sentencia que contradice directamente el derecho positivo, sin argumentación ni objetividad alguna.

<sup>12</sup> Aparte de ello, curiosamente, la argumentación del recurso coincide sustancialmente con las críticas que a posteriori se han hecho a la sentencia desde el ámbito doctrinal como los citados en este trabajo de García Ross y Fernández Farreres.

No debe olvidarse que cualquier solicitud de suspensión presentada por el contribuyente supone la imposibilidad de iniciar el período ejecutivo incluso en aquellos casos en los que se inadmita. Así lo establece, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo 3195/2012, de 4 de junio, que se pronuncia en los siguientes términos:

*“La Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda sobre ella. Lo mismo cabe decir en los supuestos en los que la solicitud se produce en vía judicial. Existiendo una obligación de resolver por parte de la Administración, su inactividad nunca puede perjudicar a la reclamante que ejercita el derecho a solicitar la suspensión sin obtener una respuesta en Derecho por parte de la Administración. Esta consideración conecta directamente con el derecho constitucional a la tutela cautelar que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto penda la decisión de una petición de suspensión. En el presente caso, al tiempo de dictar la providencia de apremio no se había producido siquiera la resolución de inadmisión de la suspensión solicitada. En consecuencia, la eficacia frente a la providencia de apremio de la inadmisión no se había podido desplegar, pues la eficacia de la resolución de inadmisión depende de la notificación en legal forma a la interesada. La fecha en que la interesada se dé por notificada es la que ha de tenerse en cuenta para la producción de efectos de la inadmisión de la solicitud de suspensión. En el caso de autos ni siquiera se había dictado la resolución de inadmisión cuando se dictaron las providencias de apremio.”*

En este sentido, la mención que hacen los artículos 25.513 y 46.414 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de

<sup>13</sup>El artículo 25.5 del Real Decreto 520/2005 establece: “La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado. (...)”

<sup>14</sup>El artículo 46.4 del Real Decreto 520/2005 establece: “(...) La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

revisión en vía administrativa, en el que se establece que en los supuestos de no presentación de la garantía o de inadmisión la solicitud se archivará sin más trámite o de que no tendrá efectos suspensivos, debe entenderse a otros efectos como podrían ser el devengo de intereses de demora o los correspondientes recargos, pero nunca se podrá dictar una providencia de apremio hasta que la resolución de inadmisión se dicte expresamente.

### **3. CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA SENTENCIA**

#### **3.1. Visión general sobre la seguridad jurídica y la situación creada**

En todo caso, la existencia de un pronunciamiento en casación por parte del Tribunal Supremo de las características anteriores ha creado un importante problema de seguridad jurídica dado que trastoca todo el esquema de ejecutividad y ejecutoriedad<sup>15</sup> del sistema tributario. Y es que se ha llegado a decir que la sentencia simplemente confunde la ejecutividad del acto con su firmeza<sup>16</sup>. Así instituciones tan clásicas como la suspensión sobre la que existe una prolija normativa y jurisprudencia pierden, prácticamente, todo su sentido.

A mayor abundamiento, tal y como se señalaba con anterioridad, muy probablemente cada Administración Tributaria adoptará un criterio diferente dada la contradicción existente entre el tenor literal de la ley y la interpretación realizada por el Tribunal.

---

*La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado. (...)*

<sup>15</sup>La ejecutoriedad, diferente a la ejecutividad, supone la posibilidad de la Administración de ejecutar por sí misma sus propios actos a través de los medios de ejecución forzosa que contempla la ley. Para ello los actos deben ser ejecutivos, es decir, deben tener capacidad de desplegar sus efectos cumpliendo los requisitos para ello que marque la ley.

<sup>16</sup>García Ross, José Javier, La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, Rec. 5751/2017.

En todo caso, y sin perjuicio de que, tal y como decimos la sentencia ha errado en la interpretación de la norma y se ha extralimitado, la Administración Tributaria debe reconocer que en algunos casos se producen las situaciones que la misma describe. En muchas ocasiones el retraso existente en la resolución de recursos es intolerable, sin perjuicio de que la causa sea la falta de medios humanos y/o materiales tal y como sucede en los juzgados y tribunales cuyo retraso suele ser todavía mayor.

Aparte de ello, la consciencia de que el silencio administrativo es negativo y que no se paralizarán las actuaciones ha generado derivas no adecuadas en nuestra Administración Tributaria por lo que, seguramente, la sentencia tenga también sus aspectos positivos y lo mejor sea “hacer de la necesidad virtud” y tratar de aplicarla mejorando los procedimientos dado que, desde mi punto de vista, la existencia de la misma es un paraguas en relación con la responsabilidad que pudiese surgir a consecuencia de no providenciar de apremio aquellas deudas que tienen un recurso de reposición sin resolver. Eso permitiría, además, que la Administración ganase un poco de respeto por parte de los contribuyentes y que las deudas que llegaran a la recaudación ejecutiva llegaran “más limpias” ahorrando los costes que supone para el contribuyente y para la Administración Tributaria la resolución de recursos contra el apremio y la tramitación de devoluciones.

### **3.2. Criterios propuestos de aplicación de la sentencia**

En todo caso y sin perjuicio de la adopción de un criterio en relación con si providenciar o no aquellas deudas que hayan sido objeto de un recurso de reposición previo nos encontramos también con el problema de los recursos que se presenten contra providencias de apremio ya dictadas y que se basen precisamente en la existencia de un previo recurso de reposición sin resolver. ¿Qué criterios se deben aplicar? Para ello, desde mi punto de vista es imprescindible analizar la sentencia sin partir de la dicotomía suspensión/ no suspensión.

### 3.2.1. *¿Dice realmente la sentencia que las deudas se suspenden por la mera interposición de un recurso?*

La primera cuestión que se debe analizar es qué dice la sentencia exactamente para anular la providencia de apremio en el caso de autos. Y es que a la hora de analizar la sentencia y sus deficiencias se suele partir de que el Tribunal considera que la deuda debe suspenderse por la mera interposición de un recurso de reposición. Sin embargo, lo cierto es que la sentencia en ningún momento asocia a la presentación de un recurso de reposición la institución de la suspensión lo cual, además, sería contrario a lo que establece el tenor literal de la ley tal y como ya se ha dicho más arriba<sup>17</sup>.

Lo que, desde mi punto de vista, hace que el Tribunal anule la providencia de apremio es la incongruencia de que, si se me permite decirlo en términos vulgares, la Administración Tributaria realice una actuación en el expediente (dictar la providencia de apremio) cuando tiene pendiente otra actuación anterior<sup>18</sup> solicitada por el contribuyente y que puede poner en duda la liquidación realizada y, por lo tanto, que la referida providencia se pueda dictar. Así, por ejemplo, el Tribunal dice:

*“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 -si 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*

<sup>17</sup> No debe olvidarse que la institución de la suspensión tiene en el ámbito tributario un perfil propio incluyendo, por ejemplo, la constitución de la correspondiente garantía. No parece que pueda asociarse una institución así sin cumplir los requisitos exigidos en la misma.

<sup>18</sup> No es del todo ajeno a esta cuestión el mandato de guardar orden riguroso de incoación en el impulso de los expedientes al que se refiere el artículo 71 de la LPACAP. Tampoco la definición de expediente que establece el artículo 70 de la misma norma como “conjunto *ordenado* de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla”.

*podría dedicarse a la tarea no tan improba 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”.*

Tampoco cuando fija la doctrina aplicable al caso se refiere a esa supuesta suspensión del acto administrativo, así establece:

*“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.”*

En definitiva, que consideramos que de la sentencia no puede deducirse que las deudas se suspendan con la mera interposición de un recurso, sino que simplemente no pueden providenciarse de apremio hasta que se resuelva, con carácter previo, el recurso interpuesto. Es decir que cuando se examina un expediente, una buena administración exige que se atiendan las peticiones de los ciudadanos que están pendientes de resolución, pero esto no quiere decir que se entienda suspendida la deuda. Esta puntualización tiene importantes efectos en la aplicación práctica de la sentencia.

Y es que se trataría de algo muy parecido a lo que hemos comentado más arriba en relación con la jurisprudencia plenamente consolidada sobre las solicitudes de suspensión. Conforme al tenor literal de la normativa, la inadmisión de una solicitud de suspensión supone que dicha solicitud se tendrá por no presentada a todos los efectos. Sí, pero la tutela judicial efectiva exige que se le conteste expresamente, tal y como manifestaba, entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo 3195/2010, de 4 de junio, no pudiendo dictarse la providencia de apremio hasta entonces.

### ***3.2.2. Aplicación del recargo ejecutivo del 5%***

La primera consecuencia de lo dicho anteriormente, es decir que el recurso de reposición no suspende las deudas recurridas, es que a las deudas no satisfechas en plazo generan el correspondiente recargo ejecutivo del 5%. Y esto es así porque conforme a lo establecido en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria el recargo ejecutivo se devengará únicamente por no ingresar la deuda en el período voluntario de pago. Es decir, que transcurrido el plazo de pago en voluntaria se inicia el período ejecutivo y, por ministerio de la ley, se aplica el recargo del 5%.

Si se considerase que el recurso de reposición supone la suspensión del procedimiento no se llegaría a iniciar el período ejecutivo y, por lo tanto, el devengo de dicho recargo del 5%.

### ***3.2.3. Criterios de resolución de los recursos de reposición contra el apremio y casuística existente***

En estos momentos de inseguridad jurídica no puede afirmarse que el criterio establecido en la sentencia vaya a ser el definitivo. Es verdad que únicamente la sentencia citada en el presente trabajo se pronuncia en contra de la imposibilidad de dictar la providencia de apremio en los casos de existencia de un recurso de reposición previo. En principio la existencia de una sola sentencia no sería suficiente para crear la doctrina que complementa el ordenamiento jurídico conforme a lo establecido en el artículo 1.6 del Código Civil<sup>19</sup>. Sin embargo, también es verdad que con las modificaciones realizadas en los últimos años se ha tratado de dar un mayor valor a las sentencias de casación del Tribunal Supremo.

Así lo ha entendido, por ejemplo, el Tribunal Económico Administrativo Central que ha establecido en su Resolución de un Recurso de Alzada para Unificación

---

<sup>19</sup>El artículo 1.6 del Código Civil establece: “La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”

de Criterio de 16 de marzo de 2021 en el que entiende que no procede la admisión de dicho recurso porque ha *“fijado ya doctrina el Tribunal Supremo a través de su sentencia de 28/06/2020 (Rec. Casación 5751/2017) en un caso idéntico al presente recurso, doctrina que es aplicable a supuestos idénticos a los contemplados en la sentencia en tanto en cuanto el propio Tribunal Supremo no la matice o rectifique”*.

En todo caso, nos movemos en un terreno pantanoso pero, ¿qué hacer si nos encontramos con un recurso frente a una providencia de apremio basado en la sentencia? Hoy por hoy, vistos los pronunciamientos anteriores parece evidente que debería estimarse siguiendo, desde nuestro punto de vista, los criterios que se refieren a continuación.

Previamente deberá verificarse que el recurso alegado fue efectivamente presentado y se halla pendiente de resolver. Así, en primer lugar, debería requerirse al área o departamento correspondiente a efectos de que acredite la existencia de recurso y si está resuelto y, si no es así, que lo resuelva<sup>20</sup>. Obviamente, si no se puede acreditar que el recurso se presentó, simplemente se desestimaría el recurso contra el apremio.

### *3.2.3.1. Recurso de reposición resuelto con anterioridad a que se dictase la providencia de apremio y desestimado*

Si el recurso de reposición previo está presentado y resuelto desestimándolo con anterioridad al dictado de la providencia de apremio, obviamente procede desestimar el recurso contra la providencia de apremio.

---

<sup>20</sup> En puridad debería suspenderse el procedimiento conforme a lo establecido en los artículos 22.2.d) y 87 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

### *3.2.3.2. Recurso de reposición resuelto con anterioridad a que se dictase la providencia de apremio y estimado*

Estimado el recurso de reposición previo contra la liquidación la providencia de apremio nunca debió dictarse por lo que procede estimar el recurso contra la providencia de apremio y anularla.

### *3.2.3.3. Recurso de reposición presentado fuera de plazo y no resuelto*

Cuando analizado el recurso de reposición contra la liquidación se inadmita por haberse presentado fuera de plazo procede, desde nuestro punto de vista desestimar el recurso contra el apremio confirmando la providencia dictada.

Un recurso extemporáneo no puede condicionar la actuación de la Administración tal y como se ha manifestado en la Sentencia dictada en casación por Tribunal Supremo 2496/2019, de 12 de julio (Rec. 4607/2018). En este caso se trataba de dilucidar si la presentación de un recurso de reposición extemporáneo en vía administrativa interrumpe o no el plazo de dos meses para la presentación de un recurso contencioso administrativo contra el mismo acto. El Tribunal considera que dicho recurso de reposición debe tenerse por no puesto a la hora de admitir o inadmitir el recurso contencioso administrativo. Aplicando esta doctrina parece claro que el recurso de reposición extemporáneo no debe impedir el dictado de la providencia de apremio.

Así el Tribunal establece

*“En definitiva, el recurso de reposición interpuesto el día 11 de julio de 2016 contra la resolución impugnada, ha de tenerse por no puesto y no tomarse en consideración a la hora de admitir o inadmitir el recurso contencioso-administrativo, no resultando de aplicación la limitación contenida en el artículo 116.2 de la Ley 30/1992 por cuanto un recurso de reposición extemporáneo, no suspende el plazo de*

*interposición del recurso contencioso y no impide que se pueda acceder a la vía jurisdiccional aun cuando no hubiera sido declarada expresamente su extemporaneidad en vía administrativa.”*

#### *3.2.3.4. Recurso presentado y no resuelto pero que incurre en otras causas de inadmisibilidad*

El recurso puede estar presentado y pendiente de resolución pero, una vez analizado, se produce la inadmisión del mismo por cualquier otra causa de inadmisibilidad diferente a los supuestos de presentación extemporánea. Es decir, nos hallamos ante otros supuestos de inadmisión del artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>21</sup>.

Fuera del caso ya tratado de la presentación del recurso fuera de plazo (apartado d)) las únicas causas que nos interesan son las causas establecidas en los apartados b) y e) es decir la falta de legitimación del recurrente y que el recurso carezca manifiestamente de fundamento, dado que los otros supuestos, a) y c), son supuestos que no tienen interés para el presente análisis.

En los casos de que en el recurso de reposición frente a la liquidación se concluyese que existe falta de legitimación podrían darse dos supuestos:

---

<sup>21</sup>El artículo 116 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común referido a los recursos administrativos establece:

*“Serán causas de inadmisión las siguientes:*

*a) Ser incompetente el órgano administrativo, cuando el competente perteneciera a otra Administración Pública. El recurso deberá remitirse al órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.*

*b) Carecer de legitimación el recurrente.*

*c) Tratarse de un acto no susceptible de recurso.*

*d) Haber transcurrido el plazo para la interposición del recurso.*

*e) Carecer el recurso manifiestamente de fundamento.”*

a) Que el recurrente sea un tercero. En estos supuestos el recurso debe inadmitirse y el apremio debería subsistir dado que en nada debe influir un recurso cuando el interesado no es el titular de la deuda y, por lo tanto, no puede disponer de la misma (por ejemplo, artículos 17 y 18 de la LGT).

b) Que se produzca un supuesto de falta de legitimación por un defecto en la representación.

En estos supuestos parece necesario requerir al interesado para que acredite adecuadamente la representación y, en caso de que no lo haga se produciría la inadmisión, pero, la providencia de apremio debería ser objeto de anulación dado que sería necesario un acto de inadmisión expreso.

Finalmente, en los casos de inadmisión por carecer manifiestamente de fundamento creo que podría mantenerse el apremio en aquellos supuestos en los que analizado el recurso pueda entenderse que no pudiera deducirse su verdadero carácter en aplicación del artículo 115.2 de la Ley 39/2015 que establece: “*El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter*”. Si del escrito presentado por el contribuyente la Administración no podía deducir que era un recurso de reposición nada le impedía dictar la providencia de apremio.

### *3.2.3.5. Recurso de reposición previo presentado en tiempo y forma y pendiente de resolución*

El caso más habitual será que el recurso esté presentado, pero no haya sido resuelto. En estos supuestos, obviamente, debe resolverse el recurso de reposición contra el apremio anulándolo, pero manteniendo el recargo ejecutivo del 5% dado que, tal y como se ha dicho anteriormente, en ningún momento se ha pronunciado el Tribunal sobre que se produzca la suspensión de la deuda. En definitiva, desde mi

punto de vista se trataría de un supuesto creado por la jurisprudencia de anulación de la providencia de apremio por lo que se debería actuar de la misma forma dado que en nada afecta la anulación de dicha providencia de apremio al impago que ha realizado el contribuyente, al menos hasta que el Tribunal lo diga expresamente.

### *3.2.3.6. Recurso de reposición previo presentado en tiempo y forma, pero con la providencia de apremio dictada con anterioridad a la conclusión del plazo de resolución del recurso*

El último caso posible, poco probable pero posible, es que dictada la liquidación y presentado el recurso se dicte el apremio durante el plazo de resolución del mismo. Este supuesto es conflictivo dado que el propio Tribunal en la sentencia analizada en el presente trabajo, hace hincapié en que se dictó el apremio cuando el recurso no se había resuelto y el plazo de resolución había vencido para anular la providencia de apremio.

Así, dice el Tribunal:

*“(...) 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.”*

Es evidente que se trata de un supuesto extremo y que tendrá una casuística muy variada. Desde mi punto de vista, dependerá de si el dictado de la providencia de apremio se realizó “como la de cualquier otra deuda” y sin apurar el dictado de la providencia de apremio (por ejemplo, en el caso de un requerimiento de documentación adicional sobre el recurso que retrasa el que se tenga por presentado, que el recurso de reposición finalmente haya sido resuelto en un plazo razonable, etcétera). En estos casos no veo razón para anular la providencia de apremio.

#### 4. CONCLUSIONES

De lo referido anteriormente podemos extraer las siguientes conclusiones prácticas:

1.-La sentencia número 586/2020, de 28 de mayo, dictada en casación por el Tribunal Supremo asienta la doctrina de que no es posible dictar una providencia de apremio cuando se ha presentado un recurso de reposición previo contra la liquidación y el mismo no se haya resuelto, sin embargo, la corrección de dicho criterio ha sido puesto en duda por diversos autores por lo que no puede afirmarse que sea el criterio que finalmente vaya a prevalecer dado que se trata de una única sentencia y no una doctrina jurisprudencial asentada tal y como exige el artículo 1.6 del Código Civil para ser considerada fuente complementaria de nuestro ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Económico Administrativo Central ha acogido dicho criterio en la Resolución de un Recurso de Alzada para Unificación de Criterio de 16 de marzo de 2021.

2.-La citada sentencia no asocia a la presentación de un recurso de reposición frente a la liquidación la consecuencia automática de la suspensión de la deuda, sino que únicamente establece la imposibilidad de dictar la providencia de apremio antes de la resolución del recurso por la incongruencia que supone realizar una actuación en el expediente sin resolver una cuestión previa al dictado de la misma.

3.-El hecho de considerar que la deuda no está suspendida tiene importantes implicaciones como es, señaladamente, el devengo del recargo ejecutivo del 5% dado que es la consecuencia que asocia la ley a la falta de pago en período voluntario de la liquidación.

4.-Pese a las críticas existentes a la sentencia, acoger el criterio establecido en la misma puede ayudar a que se eviten situaciones injustas para el contribuyente y la Administración “se ponga las pilas” y se ponga al día cumpliendo sus obligaciones e

incluso haciendo visible la carencia de medios humanos y materiales para la resolución de los recursos en plazo.

5.-Finalmente, el criterio de la sentencia precisa que se ponga atención en la diferente casuística que se puede producir y que se ha tratado de analizar más arriba.

## BIBLIOGRAFÍA

**BAÑO LEÓN, José María (2016):** “El recurso administrativo como ejemplo de la inercia autoritaria del Derecho Público Español”. Las vías administrativas de recurso a debate. Actas del XI Congreso de la AEPDA, INAP, 2016, pp 647 ss.

**GARCÍA ROSS, José Javier (2021):** La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, Rec. 5751/2017.

**FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (2020).** Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (Comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo (R.C. 5751/2017). Actualidad Administrativa n.º 10, Sección Actualidad, Octubre 2020, Editorial Wolters Kluwer, Madrid.

**MUÑOZ MACHADO, Santiago (2017),** Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General, Tomo XII Actos Administrativos y Sanciones Administrativas, 2ª ed. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2017, p.117.

**RODRÍGUEZ ARANA, Jaime (2014):** “La Buena Administración como principio y como derecho”, Revista de Derecho y Ciencias Sociales, marzo 2014.