

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 23 Oct. 2002, rec.  
182/1999

Ponente: Riego Valledor, José María del.  
Nº de Recurso: 182/1999  
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

TEXTO

SENTENCIA

Visto el recurso contencioso administrativo que ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, y bajo el número 182/99, se tramita, a instancia del Casino de Mallorca, S.A., representado por el Procurador D. José Murga Rodríguez, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de noviembre de 1998 (RG 2539/97), sobre procedimiento de apremio y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 299.356,44 € (49.808.720 pesetas), que es la suma de los dos recargos de apremio que se encuentran en el origen de las actuaciones administrativas impugnadas (36.050.853 y 13.757.867 pesetas).

ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Se interpone recurso contencioso administrativo por la representación procesal indicada, contra la resolución de referencia, mediante escrito de fecha 1 de febrero de 1999, y la Sala, por providencia de fecha 8 de febrero de 1999, acordó tener por interpuesto el recurso y ordenó la reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.-** Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente, para que en el plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y publicando lo que en su escrito de demanda consta literalmente.

Dentro del plazo legal, la Administración demandada formuló, a su vez, escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que, a tal fin, estimó oportuno.

**TERCERO.-** Se recibió el recurso a prueba, con el resultado que obra en las actuaciones, y fue evacuado el trámite de conclusiones, quedando los autos conclusos.

Pro providencia de 26 de febrero de 2002 se acordó, para mejor proveer, la práctica de una diligencia de prueba que, solicitada por la parte demandada, no había podido completarse en el período probatorio, de cuyo resultado se dio traslado a las partes para alegaciones, y quedaron los autos pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día 22 de octubre de 2002.

**CUARTO.-** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y en las demás disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

Vistos, siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. José Mª del Riego Valledor.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Se interpone recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de noviembre de 1998, que desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la sociedad hoy recurrente contra el Acuerdo del TEAR de Baleares de 31 de enero de 1997, que a su vez había desestimado las reclamaciones formuladas contra dos resoluciones de la Dependencia de Recaudación de la AEAT de Baleares, ambas de fecha 31 de enero de 1995, confirmatorias de dos providencias de apremio.

En el origen de las actuaciones administrativas impugnadas se encuentran dos providencias de apremio:

- a) Providencia de apremio nº de justificante 079310006590 N, correspondiente a la Tasa Fiscal sobre el Juego del 3º trimestre de 1992, con un importe de 216.305.120 pesetas (36.050.853 pesetas de recargo de apremio).
- b) Providencia de apremio nº de justificante 079310009351 E, correspondiente a la Tasa Fiscal sobre el Juego del 2º trimestre de 1992, con un importe de 82.547.203 pesetas (13.757.867 pesetas de recargo de apremio).

**SEGUNDO.**- La sociedad actora alega en su demanda que: a) en relación con el recargo de apremio del 2º trimestre de 1992, no se ha aplicado la redacción vigente de los artículos 54 y 55 del Reglamento General de Recaudación, sino se han aplicado retroactivamente las disposiciones del RGR reformado en 1995, lo que infringe el artículo 9.3 CE que garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, b) en relación al recargo de apremio del 3º trimestre de 1992, se ha infringido el artículo 81.12 del RGR que establece la suspensión de la ejecución por el mero hecho de la solicitud de suspensión acompañada de garantía, y c) a lo anterior añade el actor que, en ambos casos, no obran en el expediente las providencias de apremio.

El Abogado del Estado contesta, respecto del apremio del 2º trimestre de 1992, que la suspensión, cuando se pide un aplazamiento, sólo procede cuando se pide la primera vez, lo que se deduce de la normativa aplicable en la época, sin necesidad de interpretaciones restrictivas, y respecto al apremio del 3º trimestre de 1992, que la suspensión de la ejecución sólo es preceptiva en la vía económico administrativa si se aportan determinadas garantías, lo que no sucedió en este caso. Finaliza la contestación el demandado señalando que las providencias de apremio cumplen los requisitos reglamentarios y han sido correctamente notificadas a la actora.

**TERCERO.**- Trataremos en primer lugar de las cuestiones relacionadas con la providencia de apremio procedente de la liquidación de la Tasa Fiscal del 3º trimestre de 1992, cuyo importe era de 216.305.120 pesetas (36.050.853 pesetas de recargo de apremio), como antes quedó dicho.

La primera cuestión que debemos tratar, para seguir un orden lógico, es la de la suficiencia del título que abre el procedimiento de apremio.

Alega el recurrente, sobre la providencia de apremio de la deuda tributaria correspondiente al 3º trimestre de la Tasa Fiscal, que no consta en el expediente ni la certificación de descubierto ni la propia providencia de apremio.

Ello es cierto, porque el expediente es confuso e incompleto. Sin embargo, mediante providencia para mejor proveer, la AEAT ha aportado a este recurso la providencia de apremio de que tratamos.

En la documentación recibida, de la que se dio traslado a las partes para alegaciones, se observa que la AEAT utiliza, al lado de la notificación de la providencia de apremio, otro documento informatizado, que es la certificación de descubierto, el cual forma parte del expediente de gestión y que no se notifica, ni se ha notificado nunca, directamente y por separado al obligado tributario. Este documento recoge todos los datos exigidos por el artículo 105 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre (RGR), pues consta la identificación completa del deudor, el concepto, importe de la deuda y período a que corresponde, indicación de que no ha sido satisfecha en el plazo de ingreso en período voluntario y fecha

de expedición, por lo que no puede objetarse indefensión alguna, pues el documento remitido al recurrente contiene los mismos datos que la certificación de descubierto.

**CUARTO.** - La segunda de las cuestiones relativas a la providencia de apremio del 3º trimestre de 1992 es la relativa a los efectos suspensivos de la reclamación económico administrativa contra la denegación de un aplazamiento.

Son antecedentes fácticos a tener presentes en este apartado:

- 1) El 20 de octubre de 1992 la empresa demandante solicitó el aplazamiento de pago de la deuda tributaria por el concepto de Tasa de Juego, correspondiente al 3º trimestre de 1992.
- 2) El Subdirector General de Recaudación Ejecutiva de la AEAT, en Resolución de 26 de octubre de 1992, denegó la petición formulada.
- 3) El 17 de noviembre de 1992 la empresa demandante interpuso recurso de reposición y solicitó la suspensión de la ejecución, acompañando copia de escritura de constitución unilateral de hipoteca inmobiliaria a favor del Estado, interesando la conformidad a la garantía para proceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad.
- 4) El recurso de reposición fue desestimado por Resolución de la AEAT de 11 de enero de 1993.
- 5) El 17 de febrero de 1993 interpone Casino de Mallorca reclamación ante el TEAC, presentada ante el TEAR de Baleares el 8 de febrero de 1993, contra el acuerdo desestimatorio de la reposición, al tiempo que solicita la suspensión de la ejecución, ofreciendo como garantía la escritura de constitución unilateral de hipoteca. Tal reclamación fue registrada con el número 1390/93 del TEAC.
- 6) El TEAC, por acuerdo de 13 de marzo de 1993, hace saber a la empresa demandante que la garantía no es bastante, conforme al artículo 81 del RPREA, y le concede un plazo de 10 días para que aporte nueva garantía o subsane los defectos de la aportada. El 13 de abril de 1993 la demandante efectuó alegaciones sobre el anterior acuerdo y el TEAC, en providencia de 16 de abril de 1993 declara no afectada la ejecución del acto impugnado, al haber transcurrido el plazo reglamentario sin que se hubiera prestado garantía bastante.
- 7) Mientras el demandante agotaba la vía administrativa y acudía a la económico administrativa contra la denegación del aplazamiento, en la forma que hemos expuesto, el 21 de noviembre de 1992 se dictó providencia de apremio (notificada el 12 de marzo de 1993) sobre la cuota de la Tasa Fiscal del 3º trimestre, con el consiguiente recargo de apremio, que se impugna en el presente recurso.

**QUINTO.** - Se trata de determinar si tiene alcance suspensivo sobre la providencia de apremio la previa interposición de una reclamación económico administrativa contra la denegación del aplazamiento.

La resolución impugnada no entra a analizar tal cuestión porque, en su criterio, no consta que la sociedad demandante hubiera acudido a la vía económico administrativa impugnando las Resoluciones que denegaron el aplazamiento de pago de la liquidación de la Tasa Fiscal del 3º trimestre de 1992.

Sin embargo, el expediente muestra que si existió esa reclamación económico administrativa. Ya se ha dicho que el expediente administrativo ni es un ejemplo de orden ni está completo. Sin embargo, obra en el expediente un escrito de la demandante, diligenciado de entrada por el TEAR de Baleares el 8 de febrero de 1993 (nº de registro 827), interponiendo reclamación económico administrativa contra la Resolución de la AEAT desestimatoria del recurso de reposición contra el Acuerdo del Director del Departamento de Recaudación, de fecha 26 de octubre de 1992, que denegó la petición de aplazamiento de pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego del 3º trimestre de 1992, y en dicha reclamación se solicitaba la suspensión de la ejecución, ofreciendo garantía de hipoteca constituida unilateralmente a favor del Estado. Esta reclamación fue remitida por el TEAR de Baleares al TEAC, donde fue diligenciada de entrada el 17 de febrero de 1993 y registrada con el número 1390/93.

**SEXTO.**- Para abordar la cuestión del alcance suspensivo de la interposición de una reclamación económico administrativa debemos, como primera medida, determinar las normas legales y reglamentarias vigentes en el momento de los hechos, esto es, en febrero de 1993, que es cuando el demandante acudió a la vía económico administrativa contra la denegación de aplazamiento de pago.

Eran entonces aplicables los artículos 21 y 22 del RD Legislativo 2875/1980, de 12 de diciembre, que articula la Ley de Bases sobre Procedimiento Económico Administrativo . Establecían estos preceptos la regla general de que la reclamación económico administrativa no suspendería la ejecución del acto impugnado, salvo los casos en que así lo solicitara el interesado, si en el momento de interponerse la reclamación se garantizara el importe de la deuda tributaria "...en la forma que reglamentariamente se determine."

El desarrollo reglamentario de tal precepto, en el momento de los hechos, era el establecido en el artículo 81, apartados 1 a 10, del RD 1999/1981, de 20 de agosto , que aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas (RPREA de 1981), reformado por el RD 2631/1985 , de 19 de diciembre, que modificó el apartado 10 y añadió los apartados 11 a 14 al citado artículo 81.

El apartado 1 del artículo 81 del RPREA de 1981 indicaba que la ejecución del acto administrativo se suspendería a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el propio precepto, el importe de la deuda tributaria, y más adelante, el apartado 4 añade que la garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión podrá consistir en: a) Depósito de dinero en efectivo, b) Aval o fianza de carácter solidario, prestado por un Banco, Caja de Ahorros, Caja Postal o Cooperativa de Crédito, y c) Fianza personal y solidaria, únicamente en los casos de débitos inferiores a 100.000 pesetas, y, por último, el apartado 12 de este artículo 81 del RPREA de 1981 decía que por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación.

El Tribunal Supremo, en la interpretación de este precepto, no ha mantenido una interpretación constante.

En un primer momento, el Tribunal Supremo mantuvo la doctrina, que recoge la sentencia 14 de octubre de 1992 (RJ 1992\8024), según la cual no existe ninguna antinomia entre el régimen de los apartados 1 a 7 del artículo 81 del RPREA de 1981 y el apartado 12 del indicado artículo, pues este último ha de ser interpretado en el sentido de que se entenderá acordada la suspensión con carácter preventivo por el hecho de presentar la solicitud, "...pero siempre que esta lo haya sido en los términos del apartado 1, es decir, garantizando, en la forma prevista por el artículo, el importe de la deuda tributaria." Por tanto, en ningún caso puede interpretarse el artículo 81.12 del RPREA de 1981 en el sentido de que el hecho de la presentación de una solicitud sin garantías suspende el acto con carácter preventivo, porque tal interpretación sería contraria a lo que literalmente expresa el propio artículo 81 . En definitiva, la conclusión del Tribunal Supremo, en la sentencia que comentamos es que, al no pedir el sujeto pasivo la suspensión en los términos reglamentariamente establecidos (es decir, con las garantías que señala el artículo 81.4 RPREA de 1981), ni era acreedor de la misma, ni dejó nunca de ser inmediatamente ejecutiva la liquidación practicada.

Sin embargo, más recientemente el Tribunal Supremo ha mantenido, bajo el mismo marco legal y reglamentario que hemos citado, la tesis de la suspensión de la ejecución por la interposición de la reclamación económico administrativa a la que se incorpore una solicitud de suspensión, y así en sentencia de 3 de julio de 1999 (RJ 1999\6371), dice el TS que si la petición de suspensión no fue resuelta (hasta después de la providencia de apremio), resulta claro que hasta esa fecha (hasta la fecha en que se resuelve la petición de suspensión) estaba enervada cualquier actuación que pudiera significar ejecución del acto reclamado y, por ende, la providencia de apremio no podía ampararse en la denegación de la suspensión que constituía su necesario antecedente.

Por tanto, al haberse notificado en este caso la providencia de apremio después de que el demandante hubiera interpuesto una

reclamación económico administrativa contra la denegación de una solicitud de aplazamiento, con solicitud de suspensión, y antes de que el TEAR hubiera resuelto sobre dicha solicitud, procede su anulación, en aplicación que la doctrina del Tribunal Supremo más reciente que hemos citado.

**SEPTIMO.**- Nos ocupamos seguidamente de los motivos de impugnación relativos a la providencia de apremio procedente de la liquidación de la Tasa Fiscal del Juego del 2º trimestre de 1992, cuyo importe era de 82.547.203 pesetas (13.757.867 pesetas de recargo de apremio).

En este caso, tampoco obraba en el expediente ni la certificación de descubierto ni la providencia de apremio. Como contestación a la diligencia para mejor proveer, que pretendía aportar estos documentos al presente recurso, la AEAT indica que la providencia de apremio del 2º trimestre "...ha sido imposible encontrarla, seguramente porque se debió enviar el original a algún Tribunal, ya que la tasa sobre el Juego de esta entidad ha sido recurrido por diversos conceptos en diferentes instancias."

Aunque conste la notificación al demandante de la providencia de apremio, lo cierto es que ni en el expediente ni en estos autos aparece dicha providencia ni la certificación de descubierto.

En el momento de los hechos que comentamos, tanto el artículo 127 LGT , como el artículo 99 d) del RGR, consideraban el defecto formal en el título expedido para la ejecución como uno de los motivos de impugnación del procedimiento de apremio. Entendían tales preceptos como defectos formales la omisión o error en los datos del título que impidan la identificación del deudor o de la deuda apremiada, y la falta o error sustancial de la liquidación del recargo de apremio y la falta de indicación de haber finalizado el período voluntario.

La falta de certificación de descubierto y providencia de apremio son defectos de tal entidad, incardinables en el artículo 62.1.e) LRJ -PAC, que producen la nulidad de la vía de apremio.

La certificación de descubierto y providencia de apremio son requisitos de procedibilidad para que se pueda abrir la vía de apremio. La posibilidad que tiene la Administración de actuar sobre los bienes de los contribuyentes de modo ejecutivo, conlleva la contrapartida de que ha de emplear determinadas formas y requisitos para proceder, de suerte que si faltan en el expediente la certificación de descubierto emitida por el órgano tributario competente y la providencia de apremio, y la Administración no está en condiciones de aportarlos a este recurso, no cabe sino concluir que se han infringido los preceptos legales y reglamentarios antes citados, con la consecuencia obligada de la nulidad de la ejecución, que no puede seguir adelante sin título ejecutivo.

**OCTAVO.**- No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

### FALLAMOS

En atención a lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del Casino de Mallorca S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de noviembre de 1998, que se anula por ser contrario a derecho, así como los actos administrativos de que trae origen.

Sin expresa imposición de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, indicando si es o no firme y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que deben interponerse y plazo para ello.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JOSE M<sup>º</sup> DEL RIEGO VALLEDOR, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.-