



Roj: **STS 4205/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4205**

Id Cendoj: **28079130022021100396**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/11/2021**

Nº de Recurso: **2486/2020**

Nº de Resolución: **1319/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5152/2019,**
ATS 12849/2020,
STS 4205/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.319/2021

Fecha de sentencia: 10/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2486/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/10/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMD

Nota:

R. CASACION núm.: 2486/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1319/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2486/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento 82/2018, relativo a la liquidación de un recargo ejecutivo girado al representante indirecto -como deudor solidario-, en relación con la solicitud de aplazamiento de la deuda en concepto de renta de aduanas realizada por el importador.

Ha comparecido, como parte recurrida, la mercantil KUEHNE & NAGEL, S.A. representada por la procuradora doña María Irene Arnés Bueno.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 82/2018 interpuesto contra la resolución del TEAC de 26 de octubre del 2017 (R.G. nº 3017/2015) que desestima la reclamación presentada contra la resolución, de 6 de marzo del 2015, de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto al recurso de reposición relativo a una providencia de apremio por importe de 21.368,67 euros, en concepto de recargo ejecutivo.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

1) El 19 de diciembre de 2014 la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón practicó, tanto al importador (Walter Martínez, S.A.) como al representante indirecto (Kuehne & Nagel), sendas liquidaciones, procedentes de sendas actas de disconformidad (fechadas el 21 de noviembre de 2014) por el mismo importe a ambos: 427.373,44 euros en concepto de "Derechos Antidumping Unión Europea", como consecuencia de su aplicación a Documentos Únicos Administrativos (DUAS) fechados entre enero de 2012 y enero de 2013, en virtud del Reglamento (CE) nº 91/2009, del Consejo, de 26 de enero, por el que se impone un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de la República Popular China.

2) El 23 de diciembre de 2014, la importadora solicitó el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda aduanera.

3) Antes de que hubiera resuelto la referida solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, concretamente, el 30 de diciembre de 2014 y el 13 de enero de 2015, la importadora efectuó un ingreso por importe de 250.000 euros y 177.373,44 euros, respectivamente, es decir, por un total de 427.373,44 euros.

4) El 3 de febrero de 2015 por parte de la AEAT se dicta la providencia de apremio (notificada el siguiente 5 de febrero) a la representante en relación con la liquidación girada a su nombre, exigiendo el pago del recargo de periodo ejecutivo del 5%, por importe de 21.368,87 euros.

5) Contra dicha providencia, la interesada interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 6 de marzo de 2015, notificada el siguiente día 9.

6) Frente a dicha resolución, la recurrente planteó reclamación económico-administrativa, alegando como motivo de oposición a la exigencia del recargo del periodo ejecutivo, la solicitud de aplazamiento efectuada por la importadora, que, según su criterio, impediría, también para ella, obligada distinta a la que presenta tal solicitud, que se iniciase el periodo ejecutivo. La reclamación fue desestimada por acuerdo de 26 de octubre de 2017 del Tribunal Económico- Administrativo Central ["TEAC"].

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Contra dicho acuerdo del TEAC, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo el 30 de enero de 2018 en el que alegaba que no es debido el recargo ejecutivo, porque la solicitud de aplazamiento de la deuda en concepto de renta de aduanas realizada por el importador, y el pago por este del tributo dentro del



período voluntario, impide que frente al deudor solidario- representante indirecto- se inicie el período ejecutivo, al tratarse de la misma deuda aduanera. El recurso resultó estimado por la sentencia que es objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa, formulado por el Abogado del Estado.

La Sala *a quo* parte de considerar que la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, tiene un régimen jurídico y un alcance distinto a la responsabilidad solidaria que se impone a determinadas personas de la deuda tributaria, en supuestos específicos previstos legalmente, que hacen surgir una obligación tributaria distinta de la del deudor principal. Contrariamente, los deudores solidarios concurren al cumplimiento de una misma obligación, que es, principalmente, la obligación de pago de la deuda tributaria.

A continuación, rechaza la afirmación que se hace en la resolución administrativa impugnada en cuanto a que, si bien la deuda tributaria de los deudores solidarios es única, son distintas las obligaciones de pago; y de ahí se puede inferir que la deuda tributaria puede ser exigible a unos y no a otros, beneficiados por un aplazamiento de la deuda. Así, la sentencia de instancia señala, que "no tiene sentido que, si a uno de los deudores solidarios se le concede un aplazamiento de la obligación de pago, se espere de los demás deudores solidarios que abonen la deuda tributaria, porque se trata de la misma obligación tributaria principal de pago de la deuda".

Para la Sala *a quo*, el artículo 124.2 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación "no puede ser trasladado al supuesto de los deudores solidarios, que responden de una misma obligación tributaria de pago de la deuda tributaria, limitándose dicho precepto a hacer énfasis sobre la independencia de obligación tributaria de cada uno de los responsables tributarios", con lo que concluye que "si se aplaza la obligación de pago respecto de uno de los deudores solidarios tributarios y se difiere la exigibilidad de la deuda, no puede entenderse ésta exigible respecto de los demás. En consecuencia, no puede considerarse que se devenga el recargo ejecutivo, que tiene por objeto incentivar el pago de la deuda dentro del período voluntario de pago".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente tiene atribuida, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 28.2, 65.5, 161.2 y 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 124.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE de 2 de septiembre) ["RGR "] en relación con los artículos 1144 y 1145 del Código Civil ["CC"]; 201 y 222.1 del Reglamento CEE n° 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (DO. L. 302 de 19 de octubre de 1992, Pág.1) ["CAC"] y artículos 35.7, 36.1, 62.7 y 161.1, 3 y 4 LGT.

Así mismo, considera vulneradas las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de marzo (casación 572/2016; ECLI: ES:TS:2017:995) y 22 de noviembre de 2017 (casación 2478/2016; ECLI: ES:TS:2017:4231).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de marzo de 2020, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala lo admitió en otro auto de 5 de noviembre de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si la solicitud de aplazamiento y posterior pago en periodo voluntario de la deuda tributaria, en concepto de renta de aduanas, efectuada por el importador, beneficia o no al representante indirecto, dada su consideración de deudor solidario de aquél y, en consecuencia, en el supuesto de que no le beneficie, cabe exigirle el recargo ejecutivo si no hubiera aplazado dicha deuda.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 28.2, 65.2, 161.2 y 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 124.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y 1144 y 1145 del Código Civil, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

CUARTO.- Interposición y oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 11 de diciembre de 2020, que observa los requisitos legales y en el que propugna, como doctrina aplicable al caso, la siguiente:

"La solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria, en concepto de renta de aduanas, efectuada por el importador, NO beneficia al representante indirecto, deudor solidario de aquél. Así resulta del art. 124.2 RGR, sin que la LGT ni ninguna otra norma, digan lo contrario. El art. 65.1 LGT vincula las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias, a la situación económico-financiera de cada obligado tributario.

- El posterior pago en periodo voluntario de la deuda tributaria realizado por el importador SI beneficia al representante indirecto, al que no se podrá exigir el pago, pero SÍ el recargo resultante de haber tenido que iniciar frente a él, el procedimiento de apremio.

- En consecuencia, ex, art. 28 LGT, procede exigir al representante indirecto, como codeudor solidario que no ha solicitado el aplazamiento y no ha pagado tampoco en periodo voluntario, el recargo ejecutivo que se devenga con el inicio de este período. Ello, en cuanto la solidaridad en período voluntario, no se hace extensiva a la fase de recaudación".

Dado traslado del escrito a KUEHNE & NAGEL, S.A., en fecha 27 de enero de 2021 presentó, a través de su representante procesal, escrito de oposición en el que, en respuesta a las cuestiones planteadas, solicita que se establezcan los siguientes criterios:

" I. Que la solicitud de aplazamiento, y posterior pago en periodo voluntario de la deuda tributaria, en concepto de deuda aduanera, efectuada por el importador beneficia al representante indirecto y, viceversa.

II. Que, aún en caso de que se alcanzase una solución en el sentido contrario al expuesto, es decir, en el supuesto de que no le beneficiase, no cabe exigir el recargo ejecutivo al representante aduanero ya que la ejecutividad de la deuda se encuentra suspendida, tal y como disponen sin contemplar excepción alguna los artículos 65.5, 161.2, 167.3 de la LGT.

III. Que, en cualquier caso, el artículo 124.2 del RGR resulta de exclusiva aplicación a los responsables, por lo que no ampara la iniciación del procedimiento de recaudación frente al representante indirecto".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 19 de octubre de 2021 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Lo que se dirime en este recurso de casación es determinar si una solicitud de aplazamiento, presentada por un importador de una deuda aduanera, beneficia o no al representante indirecto y si impide o no iniciar el procedimiento de apremio, con imposición, en su caso, del recargo ejecutivo que proceda, respecto de este último, quien ni presentó tal solicitud ni procedió al pago en periodo voluntario.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

Señala la Abogacía del Estado que nos encontramos ante un supuesto de concurrencia de dos obligados tributarios en una misma obligación. Efectivamente, en el caso de la deuda aduanera, existen dos deudores principales (codeudores) solidarios: el representante indirecto y la persona por cuya cuenta se presenta la declaración.

Manifiesta que partiendo de los artículos 62.7 LGT y 222.1 CAC, sobre plazos de pago de las deudas tributarias aduaneras, el plazo de ingreso voluntario de las deudas origen de este recurso era de diez días, por lo que, según los apartados 1, 3 y 4 del artículo 161 LGT, transcurrido ese plazo sin haberse realizado el pago por los codeudores solidarios, procedía, desde el día siguiente al vencimiento, el inicio del período ejecutivo por el procedimiento de apremio, con exigencia de los intereses, los recargos del artículo 28 LGT y, en su caso, las costas.

Sostiene que, según resulta del artículo 161 LGT, el inicio del procedimiento de apremio es personalísimo para cada obligado tributario, pues está en función de su conducta individual y se dirige contra su patrimonio.

Razona que "cada deudor solidario se verá incurso en procedimiento de apremio o no, y deberá soportar o no recargos, en función de si ha pagado o no y cuando la deuda principal, lo que supone que la solidaridad en período voluntario no se hace extensiva a la fase ejecutiva".



Defiende que, ni de los artículos 65.5, 161.2 y 167.3 LGT, ni de ningún otro, se desprende que la solicitud de aplazamiento realizada por un codeudor solidario aproveche a los demás.

Argumenta, aun reconociendo que el artículo 124.2 RGR se refiere a los declarados responsables de una deuda tributaria y no propiamente al supuesto de codeudores solidarios que nos ocupa, que no existe ninguna razón para que la solución prevista en él, para los responsables solidarios, no sea también aplicable a los codeudores solidarios. Antes al contrario, señala "la interpretación sistemática y armónica del ordenamiento jurídico lleva a hacer extensiva a los codeudores solidarios esta misma norma".

Propugna que los artículos 1144 y 1145 CC, "en cuanto permiten al acreedor dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente (el primero) y en cuanto establecen (el segundo) que el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación, no desvirtúan lo anterior". En particular, apostilla, "la extinción de la obligación es, lógicamente, de la obligación pagada, no de otras en que cada deudor solidario haya podido incurrir como consecuencia de su propia conducta, como ocurre con los recargos por el impago en periodo voluntario, que se devengan al iniciarse el período ejecutivo que, se reitera, es individual para cada deudor".

Aunque reconoce que el TS no se ha pronunciado sobre la interpretación de los concretos preceptos ahora examinados, considera que lo dicho anteriormente se confirma por la jurisprudencia del TS recaída sobre otros preceptos semejantes. Cita al efecto, las STS de 14 de marzo y de 22 de noviembre de 2017 (rec. cas. 572/2016 y 2478/2016), relativos al artículo 68.8 LGT y la STS de 24 de junio de 2015, rec. cas. 1491/2013, referida a los sucesores.

Mantiene que la sentencia recurrida "ignora que la solidaridad entre codeudores no se extiende a la fase ejecutiva en la que la conducta de cada uno de ellos puede ser distinta, por lo que, como dijeron las SSTS precitadas, nace, para cada uno, una deuda independiente que seguirá su propio *iter procesal*".

Asevera que tiene pleno sentido la afirmación del TEAC según la cual, "si bien la deuda tributaria de los deudores solidarios es única, son distintas las obligaciones de pago". Y, también, sostiene que es completamente lógico que, "aunque la Administración tributaria haya concedido un aplazamiento en el pago al codeudor solidario que lo pide, espere que paguen los codeudores que no han pedido un aplazamiento similar".

Considera que el deudor solidario que no pide el aplazamiento, cuando pudiera haberlo hecho, y no paga tampoco en periodo voluntario, "debe abonar el recargo ejecutivo del 5% del art. 28.2 LGT que se devenga al iniciarse el periodo ejecutivo y procede en los casos en que la deuda se ha pagado en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. El pago hecho por el otro deudor, efectivamente, le aprovecha, pero no le exime de un recargo que es consecuencia exclusiva de su propia actuación".

Por su parte, la mercantil KUEHNE & NAGEL, comienza destacando que no resulta baladí que nos encontremos ante un supuesto de codeudores, puesto que esta figura difiere y contiene diferencias sustanciales con otras, tales como los responsables tributarios solidarios o los sucesores. Afirma que la solidaridad entre codeudores se extiende tanto a la fase voluntaria como a la fase ejecutiva.

Manifiesta que del artículo 1444 del Código Civil se desprende que la AEAT, como acreedor, pudo dirigirse tanto frente al importador como frente a la recurrida, mientras la deuda no resultara cobrada por completo. Ahora bien, precisa, en el ámbito tributario, el aplazamiento o fraccionamiento se califica como un medio de pago por su ubicación sistemática en la LGT (Sección 2.ª "El pago", del Capítulo IV "La deuda tributaria", de su Título II), "por lo que la solicitud de aplazamiento formulada por el importador impide una reclamación -del recargo ejecutivo- frente a la recurrente representada".

Asimismo, señala KUEHNE & NAGEL, que la finalidad del artículo 1145 del Código Civil es la de impedir la multiplicación de acciones de pago del acreedor frente a los distintos codeudores cuando uno de ellos ya ha abonado la deuda. Asimismo, se regula una acción de repetición del que hizo el pago frente al resto de codeudores por la parte de deuda que a ellos corresponda.

En este contexto se pregunta: ¿qué hubiera pasado si, como pretende el recurrente, pese a solicitar el importador el aplazamiento de la deuda, el representante indirecto hubiera procedido al pago? A lo cual responde que "en dicho momento hubiera nacido un derecho de repetición por parte de KUEHNE & NAGEL frente a WALTER MARTÍNEZ, S.A. por el 100% del importe abonado por mi representada. Este derecho no se podría ver afectado por una solicitud de aplazamiento formulada por aquél ante un tercero (la AEAT) y, por ende, la solicitud de aplazamiento debidamente formulada por el importador hubiera perdido toda su eficacia práctica ya que (la) recurrida tendría derecho a exigir al importador el pago de los 427.373,44 euros abonados a la AEAT. Con lo cual, el derecho del importador al aplazamiento de sus deudas aduaneras quedaría vacío de contenido pese a que cumpliera todos los requisitos previstos en la norma para acceder a tal aplazamiento".



Esas conclusiones, en opinión de KUEHNE & NAGEL, se refrendan por lo dispuesto en los artículos 65, 161.2 y 167.3 LGT y 124 del RGR.

En ese sentido, manifiesta, por un lado, que del tenor del artículo 65 LGT se desprende que la acción, llevada a cabo por uno de los codeudores, tiene un efecto directo en el otro codeudor, precisamente, porque se trata de la misma deuda y la norma no establece excepción alguna, de manera que, si uno de los codeudores paga o aplaza la deuda, el otro estaría completamente eximido de su pago.

Por otro lado, asevera que, de los artículos 161.2, 167.3 LGT, no se desprende que exista la excepción pretendida por el Abogado del Estado, ni que la misma encuentre encaje en una interpretación finalista ni sistemática del conjunto de normas que son objeto de análisis en el presente recurso. En verdad, la fase ejecutiva no se ha llegado a iniciar, puesto que la solicitud de aplazamiento lo ha impedido, con lo cual, advierte, no es necesario analizar el contenido del artículo 28 de la LGT que regula los recargos del periodo ejecutivo.

Por último, en relación con el artículo 124 del RGR, tras manifestar que tanto de su literalidad como de su ubicación sistemática, resulta evidente que no es aplicable al presente supuesto de hecho, declarando después que el criterio sostenido por la Abogacía del Estado "no tiene sentido ni cabida en nuestro Ordenamiento jurídico por perseguir una finalidad recaudatoria, que conllevaría multiplicar artificialmente una misma deuda tantas veces como codeudores concurrieran, de modo que la Administración pudiera enriquecerse injustamente mediante la exacción de recargos sobre una deuda ya pagada".

Por todo lo anterior, concluye que "si la figura de los codeudores se caracteriza por el hecho de que las acciones realizadas por uno de ellos -tales como podría ser el pago de la deuda- tienen consecuencias directas sobre el otro, el aplazamiento de la deuda tributaria realizado por un codeudor debe tener el mismo efecto que sobre él produce, para el otro codeudor". De esta manera, si el importador (o el representante) aplaza la deuda y, por tanto, impide el inicio del período ejecutivo de esa deuda, el mismo efecto debe tener para el representante aduanero (o viceversa), impidiéndose también el inicio del período ejecutivo, puesto que concurre el supuesto recogido en el artículo 65.5 de la LGT, esto es, que la deuda ha sido aplazada".

A continuación, centra su argumentación en rebatir las conclusiones que extrae la Abogacía del Estado de las sentencias del TS que cita.

En primer lugar, sostiene que las sentencias de 14 de marzo y de 22 de noviembre de 2017 no tienen nada que ver con el presente recurso, ya que se pronuncian sobre la interrupción del plazo de prescripción de los sucesores, por lo que no nos hallamos ni ante un mismo supuesto de hecho ni ante la interpretación y aplicación de las mismas normas jurídicas.

En segundo lugar, destaca la relevancia de la STS de 24 de junio de 2015 para la resolución del presente supuesto, ya que por un lado las figuras del "codeudor" y los "sucesores" guardan ciertas similitudes entre sí, mientras que estos se diferencian claramente de los "responsables solidarios". Así, "la principal diferencia entre el caso objeto de dicha sentencia y el presente, es el mecanismo utilizado para paralizar la ejecutividad de la deuda, solicitud de "suspensión" en aquél y de "aplazamiento" en el presente, pero cuyos efectos jurídicos, en lo relativo al impedimento de inicio del periodo ejecutivo, son equivalentes".

KUEHNE & NAGEL traslada el criterio de la citada STS de 24 de junio de 2015 al presente caso, lo que le lleva a sostener que "si uno de los codeudores paraliza la ejecutividad de la deuda mediante la solicitud de aplazamiento, impidiendo el inicio del período ejecutivo, ese efecto se extiende al resto de codeudores incluso sin haberlo solicitado ninguno de ellos ya que estamos ante la misma deuda del mismo importador en cuya representación actúa el representante aduanero". De suerte que, apostilla, aplicando dicho criterio, "al haber paralizado la ejecutividad (de la) deuda un codeudor, impidiendo así el inicio del período ejecutivo, no se podrá iniciar el período ejecutivo contra el otro codeudor como se pretende por el supuesto transcurso del período voluntario de pago, pues la deuda estaba aplazada y, de acuerdo con el artículo 65.5 de la LGT, no cabe posibilidad de inicio del período ejecutivo".

Dicho todo eso, la recurrida trae a colación la STS de 10 de diciembre de 2020, rec. cas. 2189/2018, que se pronuncia sobre un supuesto de responsables solidarios, figura a la que el Abogado del Estado pretende asimilar al representante aduanero, y que, en opinión de la recurrida sigue el mismo criterio que en la anteriormente citada, de 24 de junio de 2015. Es por ello, por lo que resalta que la Sala se ha pronunciado en contra de la exigencia de múltiples recargos a los responsables solidarios sobre una misma deuda, interpretando que únicamente es exigible un recargo.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Interesa recordar que las liquidaciones en concepto de "Derechos Antidumping Unión Europea", derivan de la aplicación a DUAS fechados entre enero de 2012 y enero de 2013, lo cual determina que sea aplicable



el Reglamento CEE n° 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC).

El artículo 4 del CAC define, en su apartado 9, la deuda aduanera, en su apartado 10, los derechos de importación, en su apartado 12, deudor ante la aduana y en su apartado 19, el declarante.

Pues bien, "deuda aduanera" es la obligación, que tiene una persona, de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a unas determinadas mercancías con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes. "Derechos de importación" son los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, establecidos por la importación de las mercancías. "Deudor ante la aduana" es toda persona obligada al pago del importe de la deuda aduanera. Y "declarante" es la persona que efectúa la declaración en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.

Por su parte, el artículo 5, apartado 2, del CAC dispone:

"la representación podrá ser:

- directa, en el caso de que el representante actúe en nombre y por cuenta ajena, o bien
- indirecta, en el caso de que el representante actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena".

De otro lado el artículo 201 del CAC establece:

- "1. Dará origen a una deuda aduanera de importación el despacho a libre practica de una mercancía sujeta a derechos de importación
2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate
3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuneta se haga la declaración (..)".

Por lo demás, el artículo 79 del CAC dispone:

"El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

El despacho a libre práctica implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados".

De acuerdo con lo anterior, cuando las declaraciones de importación se presenten mediante representante indirecto, existen dos deudores solidarios de deuda aduanera: el representante indirecto y la persona por cuya cuenta se presenta la declaración (generalmente, el importador) concurriendo ambos en el presupuesto de hecho de una misma obligación.

Por lo demás, el artículo 213 del CAC establece que "cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario"

Por tanto, en el caso de la deuda aduanera, existen dos deudores principales (codeudores) solidarios: el representante indirecto y la persona por cuya cuenta se presenta la declaración.

Conviene recordar, como se indica en los antecedentes de hecho, que el 23 de diciembre de 2014, el importador (WALTER MARTÍNEZ, S.A.) solicitó el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda aduanera, y después, concretamente los días 30 de diciembre de 2014 y 13 de enero de 2015, efectuó un ingreso por importe de 250.000 euros y 177.373,44 euros, respectivamente, es decir, por un total de 427.373,44 euros.

En cambio, el representante indirecto no formuló solicitud de aplazamiento/fraccionamiento ni procedió al ingreso de la deuda aduanera.

Fue posteriormente a esas fechas y a esas actuaciones del importador, exactamente, el 6 de febrero de 2015, cuando se notificó al representante indirecto providencia de apremio, que lleva fecha del anterior día 3, por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con la liquidación girada a su nombre, por importe de 427.373,44 euros, como se refleja en los antecedentes de hecho, exigiendo el pago del recargo de periodo ejecutivo del 5%, por importe de 21.368,87 euros. En dicha providencia se señala que "el día 29-12-2014 finalizó el plazo de pago en periodo voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia", por lo que, según la AEAT, el 30 de diciembre, da inicio, para ella, el periodo ejecutivo, pues así se desprende del artículo 161.1 LGT, que establece en su letra a) que, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el periodo ejecutivo se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso.



KUEHNE & NAGEL alegó, en sede administrativa, en relación con esta cuestión, que la solicitud de aplazamiento efectuada por el importador también impediría para el representante indirecto, que se iniciase el periodo ejecutivo. No lo vio así la R. TEAC fechada el 26 de octubre de 2017, pues si bien reconoce que la deuda aduanera es única, "no lo son las obligaciones de pago de cada una de las codeudoras, que son autónomas e independientes, pues estas resultan exigibles por la Administración a cada codeudora solidaria, a partir de la necesaria notificación de la liquidación, produciendo efectos jurídicos distintos según y cuando se haya practicado o no la liquidación a cada una de ellas. En el presente caso la notificación a ambas codeudoras solidarias se ha efectuado el mismo día, lo que determina que la finalización del periodo de ingreso de las respectivas obligaciones de pago en periodo voluntario finalizarse para ambas en la misma fecha, impidiéndose el inicio del periodo ejecutivo por las causas previstas en las normas tributarias, tales como solicitud de aplazamiento o compensación en periodo voluntario o de suspensión de la ejecución, solicitudes que habrá de plantear cada una de las codeudoras solidarias. Toda vez que solo la importadora presentó solicitud de aplazamiento, solo ella con tal solicitud impidió el inicio del periodo ejecutivo, por lo que, puesto que la representante indirecta ni solicitó aplazamiento o compensación ni obtuvo la suspensión de la ejecución en periodo voluntario, determinó para ella el inicio del periodo ejecutivo y la exigencia de los recargos correspondientes".

Importa señalar que la deuda aduanera, la única deuda exigida, fue totalmente satisfecha antes del 3 de febrero de 2015. No fue satisfecha por el representante indirecto, pero si lo fue por el importador. Siendo, como se ha dicho, una única deuda, no tiene amparo jurídico, que se exigiera el ingreso de tal deuda a un codeudor si el otro codeudor ya la había ingresado. Eso no se discute en modo alguno. El pago en periodo voluntario de la deuda tributaria, realizado por el importador, beneficia al representante indirecto, de manera que a éste no se le podrá exigir el pago. Lo que sí es controvertido es si se le puede exigir el recargo ejecutivo resultante de haber tenido que iniciar, frente al mismo, el procedimiento de apremio. Lo cierto es que este último no se debería haber iniciado, sencillamente porque el 30 de diciembre de 2014 se había solicitado el aplazamiento/fraccionamiento por el otro codeudor (el importador), y no consta que tal solicitud se hubiera desestimado. Si a ello se añade que, antes de dictar la providencia de apremio, ya se había pagado la deuda reclamada, la innecesidad de continuar con más trámites por parte de la Administración es clara.

A la vista de las circunstancias, es contraria al principio de buena administración, la actuación de la AEAT. Desde la óptica de este principio, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda aduanera sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por otro codeudor solidario en relación con esa misma deuda y, mucho menos, iniciar tal procedimiento de apremio cuando la deuda ya ha sido satisfecha por dicho codeudor.

Declaramos en la STS de 24 de junio de 2015, rec. cas. 1491/2013, que, "desde el punto de vista de la solidaridad, regulada en el Código Civil, no se puede decidir de modo diferente el núcleo de la solidaridad según se contempla a acreedor u obligados solidarios, pues si la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda, ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía, ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la "deuda" objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados.

Esto justifica que la "deuda" que es "una" por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados, pues una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de la "única" deuda, y otra, bien diferente, y esto es lo que se pretende, es que la "única" deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a "todos" los obligados".

Como hemos dicho antes, el representante indirecto no es un responsable solidario, sino un deudor solidario. No deben confundirse ambas figuras. No obra en el expediente ningún acuerdo de derivación de responsabilidad dirigido a KUEHNE & NAGEL, señal inequívoca de que, a fin de cuentas, la propia Administración no ignora que no es un responsable, sino un deudor solidario, si bien, de ello no extrae las consecuencias debidas. Por tanto, contrariamente a lo que se pretende por la Administración, no resulta aplicable el artículo 124.2 RGR que establece que "las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieren dichas solicitudes".

En nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020, rec. cas. 1652/2019, recordamos que hemos dicho en pronunciamientos anteriores, que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas aún no apremiadas "incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, a tenor de la normativa vigente, acuerde la Administración Tributaria", de manera que tales peticiones "implicarían *per se* la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia la imposibilidad de dictar providencia de apremio". No va, por tanto, desencaminada la sociedad recurrida cuando sostiene que,



en el ámbito tributario, el aplazamiento o fraccionamiento se califica como un medio de pago por su ubicación sistemática en la LGT (Sección 2.ª "El pago", del Capítulo IV "La deuda tributaria", de su Título II), "por lo que la solicitud de aplazamiento formulada por el importador impide una reclamación -del recargo ejecutivo- frente a la recurrente representada".

Es cierto, volviendo a nuestra recién citada sentencia de 15 de octubre de 2020, que tales decisiones se referían a solicitudes efectuadas junto con autoliquidaciones tributarias sin ingreso fuera del período de pago voluntario, pero ello no es óbice para que llegásemos a una solución como la propugnada por la recurrente sobre todo si la cuestión litigiosa se analiza desde la perspectiva del principio de buena administración, como hicimos entonces.

Como hemos declarado en la STS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018, referida a un supuesto de responsabilidad tributaria, "a los recargos del período ejecutivo se les otorga legalmente el carácter, art. 25.1 de la LGT, de obligaciones tributarias accesorias, que tienen como referencia obligada, la deuda no ingresada en período voluntario"; "por consiguiente, sin perjuicio de su autonomía respecto de la deuda principal, su vinculación con esta resulta inescindible, pues de no existir la deuda principal no es posible que exista una obligación que respecto de la misma es accesoria. No parece cuestionable que la obligación accesoria se conecte y dependa de la deuda u obligación principal, al punto que de no existir esta, no puede existir obligación accesoria alguna, ni, claro está, recargo alguno".

Mutatis mutandis, siguiendo el criterio que hemos expresado en dicha sentencia, las peculiaridades procedimental y adjetivas que apunta la AEAT, y, con ella la Abogacía del Estado, "no modifica ni torna la naturaleza y características de la obligación accesoria, de suerte que la obligación accesoria se desvincula y desconecta de la obligación principal de la que trae causa y determina su propio nacimiento y existencia, para convertirse en una nueva obligación con existencia propia sin conexión alguna con la obligación principal a la que va unida y que, ya se ha dicho, la justifica jurídicamente. Los recargos del período ejecutivo nacen porque se incumple el pago de la deuda en período voluntario -mientras no se pague, dará lugar a los recargos de apremio reducido y ordinario-, de una determinada deuda con un determinado monto económico a cuyo pago van dirigidos todos y cada uno de los procedimientos que se siguen contra cada uno de los posibles responsables solidarios, y por muy autónoma que sea la deuda nacida *ex lege* como obligación accesoria y aunque los procedimientos seguidos sean autónomos los uno de los otros, no por ello cambia la naturaleza de la obligación accesoria, de los recargos del período ejecutivo, trocando en deuda desconectada de la principal a la que sigue, en tanto que siempre va a ser necesaria la existencia de una deuda impagada en período voluntario, aún cuando, producido el incumplimiento, el recargo, su propia existencia y su extinción se produzcan de forma autónoma".

Por todas las razones expuestas fijamos la siguiente doctrina: "la solicitud de aplazamiento y posterior pago en periodo voluntario de la deuda aduanera, efectuados por el importador, beneficia al representante indirecto, dada su consideración de codeudor solidario y, en consecuencia, no cabe exigirle el recargo ejecutivo al representante indirecto por no haber realizado el pago en periodo voluntario, aun cuando no haya solicitado el aplazamiento del mismo.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La Abogacía del Estado solicita de esta Sala que se fije la doctrina reseñada en los antecedentes de hecho y que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos. 28.2, 65.2, 161.2, 167.3 y concordantes de la LGT, así como el artículo 124.2 RGR y los artículos 1144, 1145 del CC y la jurisprudencia invocada; todos ellos correctamente interpretados de acuerdo con la misma. Y en su virtud, correlativamente, solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustados a derecho, tanto la resolución del TEAC de 26 de octubre 2017, como la providencia de apremio impugnada.

Por su parte, la mercantil KUEHNE & NAGEL propone que se establezcan los criterios interpretativos reflejados también en los antecedentes y, en línea con esa petición, solicita que declaremos no haber lugar al recurso de casación núm. 2486/2020.

Pues bien, en virtud de las razones expuestas en el fundamento jurídico anterior, procede declarar que ha lugar al recurso de casación, y, por tanto, se confirma la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 82/2018 declarando no ajustados a derecho, tanto las resoluciones administrativas como la providencia de apremio impugnada.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo



que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas 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 Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- No ha lugar al recurso de casación núm. 2486/2020 interpuesto por el Abogado del Estado, confirmándose la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 82/2018 y con ella las resoluciones y actos administrativos a los que se refiere.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO