

LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO (MAOPA): LA FALTA DE FIRMEZA O, SOBRE TODO, LA FALTA DE EJECUTIVIDAD DEL TÍTULO EN LIQUIDACIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

1-Planteamiento: taxatividad, estanqueidad y el problema real: La oposición a la providencia de apremio se ha construido históricamente como un incidente recaudatorio de control limitado, presidido por dos ideas-fuerza: (i) la estanqueidad entre la fase de gestión (declarativa) y la fase recaudatoria (ejecutiva); y (ii) la taxatividad de los motivos de oposición previstos en el art. 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Sin embargo, esa misma arquitectura —funcional para proteger la eficacia del crédito público— muestra fricciones cuando el apremio se apoya en un acto previo que, aun existiendo formalmente, no puede operar como verdadero título ejecutivo: bien por adolecer de vicios que afectan a su existencia, validez o eficacia, bien porque la deuda carece de la exigibilidad necesaria para abrir la vía ejecutiva.

En este punto surge una línea doctrinal y jurisprudencial no uniforme que, entre otros fundamentos, con apoyo en el principio de buena administración, admite que el catálogo del art. 167.3 LGT no puede convertirse en un “blindaje” que permita ejecutar sin título ejecutivo o con un título viciado. A esta línea puede darse una formulación sistemática bajo la etiqueta de Medios Alternativos de Oposición a la Providencia de Apremio (MAOPA): no como “nuevos motivos” autónomos, sino como técnica de control de los presupuestos habilitantes de la ejecución.

En esa línea, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha apelado al principio de buena administración para demandar una solución protectora del administrado, subrayando que, aun partiendo del carácter tasado de los motivos legales, se ha venido reconociendo excepcionalmente la posibilidad de alegar “otros medios alternativos de oposición” (TSJ de Galicia, Sentencia de 17 de febrero de 2022, rec. 15081/2021, que cita, entre otras, las Sentencias de 8 de noviembre de 2021, rec. 15493/2020, ECLI:ES:TSJGAL:2021:6488, y de 14 de julio de 2017, rec. 15399/2016, ECLI:ES:TSJGAL:2017:5361).

La cuestión deja así de ser si el art. 167.3 LGT es o no *numerus clausus* —que lo es desde su diseño—, y pasa a ser otra: qué debe entenderse por título ejecutivo y por deuda apremiable, y qué margen existe para oponerse cuando el apremio se construye sobre un presupuesto inexistente o ineficaz.

2-Marco normativo mínimo: la oposición a la providencia de apremio y su función: El art. 167.3 LGT enumera los motivos de oposición a la providencia de apremio, tradicionalmente presentados como tasados. Esa tasación no es caprichosa: responde a la necesidad de preservar la función ejecutiva de la recaudación y evitar que el apremio se convierta en una vía indirecta para reabrir indefinidamente el debate sobre la procedencia de la deuda.

La consecuencia natural de este esquema es la preclusión: lo que debió discutirse en la fase declarativa —liquidación, sanción u otros actos de aplicación de los tributos— debe impugnarse en su cauce propio; en apremio se controla, en principio, el cumplimiento de presupuestos ejecutivos —existencia de deuda exigible, notificación, extinción, suspensión, etc.—.

Ahora bien, la propia lógica del sistema exige reconocer que el apremio no es un acto “autónomo” flotante: depende de un presupuesto previo que lo sostiene. Por eso, aun aceptando la taxatividad de los motivos, es imprescindible perfilar el alcance del control: la oposición al apremio no puede prohibir el examen de aquello sin lo cual no hay ejecución válida, esto es, la aptitud del título y la exigibilidad de la deuda. Ese examen no reabre el debate sobre el fondo de la deuda, sino que controla la concurrencia del presupuesto habilitante de la ejecución.

3-La tesis clásica: estanqueidad gestión/recaudación y preclusión: La concepción clásica de la recaudación descansa en una división clara: en la fase de gestión se determina el an y el quantum de la obligación (liquidación, sanción, etc.); y en la etapa de la recaudación ejecutiva se despliega la coacción administrativa para obtener el cobro.

Desde esta perspectiva, la providencia de apremio es un acto de “ejecución pura” que no puede convertirse en un “juicio administrativo bis” sobre la legalidad del acto declarativo. La garantía del sistema no se sitúa en ampliar sin límites los motivos de oposición al apremio, sino en asegurar

que el obligado dispuso (y disponga) de medios eficaces para combatir el acto de gestión en su momento.

La preclusión cumple así una función de cierre: no todo puede discutirse en todas las fases, y la seguridad jurídica exige estabilización del debate. En esa línea, se ha recordado que la notificación regular de los actos precedentes y la consiguiente firmeza por falta de impugnación excluyen que pueda impugnarse el apremio (y los actos ejecutivos posteriores) por motivos que debieron articularse frente a actos anteriores, sin que la notificación de embargos, subastas u otros actos ejecutivos pueda reabrir plazos de impugnación ya precluidos (TSJ de Cataluña, Sentencia de 5 de marzo de 2024, rec. 773/2022).

4-La grieta: control de los presupuestos habilitantes del apremio (título y exigibilidad): La propia idea de preclusión tiene un límite lógico: no puede impedir que se controle si la Administración está ejecutando sin presupuesto ejecutivo válido. En términos estrictos, aquí no se reabre el “fondo de la deuda”, sino que se discute si existe deuda apremiable y si el acto previo funciona como título idóneo para la ejecución.

Esta es la clave técnica de los MAOPA: su objeto no es “ampliar motivos”, sino reconducir ciertos defectos a la categoría de presupuesto esencial del apremio, de modo que su alegación no infrinja la finalidad del art. 167.3 LGT.

De manera más precisa, el control alternativo se justifica —entre otras situaciones tratadas por determinados pronunciamientos— cuando concurre alguna de las siguientes: (i) inexistencia o invalidez radical del acto base, con reflejo directo en la inexistencia o ineficacia del título; (ii) ineficacia del acto base por ausencia de elementos indispensables para su eficacia (fuera de los supuestos típicos de notificación, ya reconducibles al art. 167.3 LGT); y (iii) inexigibilidad de la deuda por mediar causa impeditiva (p. ej., suspensión), o por ausencia de los requisitos legales para pasar a la vía ejecutiva.

En estas hipótesis, la oposición no pretende una revisión general del acto de gestión; pretende impedir que el apremio opere como ejecución sin título o con un título ineficaz.

En esta línea, se ha destacado que la doctrina clásica de la preclusión ha sido matizada para admitir, con la necesaria prudencia, la alegación excepcional de otros motivos cuando guarden unidad de razón con los tasados o cuando la ausencia o invalidez de elementos esenciales determine la inviabilidad del apremio, incluyendo supuestos como los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura o vicios groseros determinantes de nulidad de pleno derecho (TSJ de Cataluña, Sentencia de 5 de marzo de 2024, rec. 773/2022).

Asimismo, desde una perspectiva de delimitación procesal del debate, se ha precisado que únicamente cabrá acumular a la pretensión de anulación de la providencia de apremio la pretensión de nulidad del acto del que traiga causa cuando el motivo de oposición sea la falta de notificación del acto, por no operar en tal caso la preclusión y por razones de economía procesal (TSJ de Cataluña, Sentencia de 5 de marzo de 2024, rec. 773/2022).

En esta línea, el TSJ de Galicia ha recordado que la tasación de motivos no excluye, en supuestos excepcionales, una interpretación no formalista que permita atacar el acto originario en presencia de errores patentes, vicios determinantes de nulidad de pleno derecho, inexistencia del hecho imponible o falta de correspondencia subjetiva entre este y el sujeto pasivo (TSJ de Galicia, Sentencia de 17 de febrero de 2022, rec. 15081/2021; con cita expresa de la Sentencia de 14 de julio de 2017, rec. 15399/2016, ECLI:ES:TSJGAL:2017:5361).

De forma particularmente expresiva, el TSJ de Galicia ha abordado supuestos en los que la cuestión no es reabrir en ejecutiva el debate propio de la liquidación, sino decidir si resulta apremiable una liquidación cuando el acto previo determinante ha sido anulado. En ese contexto, y partiendo del art. 167.3 LGT, la Sala toma en consideración lo que denomina “medios alternativos de oposición” vinculados a la inexistencia del hecho imponible, la falta de correspondencia subjetiva o causas de nulidad de pleno derecho, en tanto cuestionan la propia razón de ser del acto liquidatorio que está en el origen del apremio (TSJ de Galicia, Sentencia de 1 de abril de 2015, rec. 15559/2014).

5-“Firmeza” y “ejecutividad”: precisión conceptual imprescindible: La discusión suele formularse como “falta de firmeza” de la liquidación o de la sanción. Pero, a efectos de apremio, conviene diferenciar dos planos.

De un lado, la firmeza, asumida como estabilidad del acto por consentimiento o por agotamiento y confirmación en vía revisora: un concepto propio de la consolidación del acto. De otro, la ejecutividad/exigibilidad, entendida como aptitud del acto para producir efectos y, en particular, para habilitar su ejecución recaudatoria, lo que queda supeditado a reglas específicas, tales como notificación, plazos, suspensión, especialidades sancionadoras, etc.

En términos de técnica recaudatoria, el elemento determinante no es siempre la “firmeza” en sentido estricto, sino que exista una deuda exigible y un título eficaz. Dicho de otra forma: puede haber actos no firmes pero ejecutivos; y puede haber actos formalmente existentes que no son ejecutables por carecer de eficacia (por ejemplo, por defectos de notificación o por suspensión).

Por eso, en una construcción doctrinal robusta, el MAOPA no debería pivotar sobre la “falta de firmeza” entendida de forma genérica, sino sobre la falta de ejecutividad/exigibilidad o la ineficacia del título, reservando la “firmeza” para los supuestos en que realmente sea el dato decisivo conforme al régimen aplicable.

En el plano rector, y en conexión con esa exigencia de efectividad material de las garantías, el Tribunal Supremo ha perfilado el principio de buena administración como un estándar de diligencia que excede de la mera observancia formal de trámites y reclama evitar disfunciones, resultados arbitrarios o tardanzas indebidas, garantizando la efectividad de los derechos del contribuyente (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 18 de mayo de 2020, rec. 6850/2018, ECLI:ES:TS:2020:966).

6- Aplicación a las liquidaciones tributarias: cuándo la “no firmeza” se convierte en problema de apremiabilidad: En materia de liquidaciones, el campo verdaderamente útil no es sostener como regla que “sin firmeza no hay apremio”, sino identificar los supuestos en los que la pendencia revisora, el silencio o la inactividad administrativa generan una distorsión que afecta a la posibilidad misma de apremiar.

En términos sistemáticos, la oposición “alternativa” (MAOPA) en liquidaciones es defendible cuando la alegación, sin pretensión de exhaustividad, se formula como ineficacia del título (por no haber desplegado válidamente efectos); inexigibilidad de la deuda (por existir causa impeditiva); o inexistencia/invalidéz esencial que impide ejecutar.

Esto permite articular, en el plano argumental, un catálogo prudente comprendido por defectos que ya encajan en el art. 167.3 LGT —y conviene tratarlos como tasados—, destacando la falta o defecto de notificación del acto base o de la providencia; la anulación del acto; la extinción total o parcial de la deuda; y la suspensión concedida o, incluso, cuando resulte procedente.

En particular, cuando el apremio se apoya en liquidaciones derivadas de un acto previo de determinación o de un presupuesto liquidatorio que ha sido anulado, la controversia se desplaza al terreno de la apremiabilidad misma: si puede sostenerse la liquidación y, por ende, abrirse válidamente la vía ejecutiva. En esa línea, el TSJ de Galicia ha subrayado que la interpretación de la limitación de motivos no puede desembocar en soluciones formalistas que obliguen a reconducir el problema a una devolución de ingresos indebidos tras un “largo camino procedimental” cuando lo que se aprecia es un defecto esencial que afecta a la propia naturaleza de la obligación o a la validez del presupuesto del apremio (TSJ de Galicia, Sentencia de 1 de abril de 2015, rec. 15559/2014).

Ahora bien, fuera de ese planteamiento ortodoxo, se presentan una serie de supuestos “de frontera” —v.gr., la pendencia, el silencio o la pasividad administrativa— en los que suele invocarse la “falta de firmeza”, especialmente cuando la Administración, por su inactividad, pretende situarse en una posición ejecutiva que deja al obligado en un escenario de indefensión material.

La tesis puede formularse del siguiente modo: cuando el obligado ha activado diligentemente los cauces de impugnación y la Administración no resuelve —o actúa incoherentemente—, el apremio puede devenir incompatible con una lectura finalista del sistema si, en la práctica, supone ejecutar sin haber asegurado el estándar mínimo de garantías procedimentales.

Ahora bien, para que esta tesis sea jurídicamente eficaz —y no puramente retórica— debe reconducirse siempre a un dato operativo: qué elemento de ejecutividad/exigibilidad falta, o qué presupuesto esencial del apremio resulta “inviabile”.

En esa línea, se ha declarado improcedente el recargo de apremio en supuestos en los que la liquidación no había adquirido firmeza por haber sido impugnada en tiempo y forma, constando además el aval del pago de la cuota liquidada. En concreto, se ha razonado que, mientras no concorra dicha firmeza en el contexto descrito, no procede la vía de apremio que legitima la imposición del recargo, al presuponer la apertura de la vía ejecutiva la existencia de un presupuesto habilitante plenamente operativo (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 10 de octubre de 1994, rec. 1554/1991).

En particular, cabe articular como MAOPA motivos excepcionalmente atendibles basados en vicios estructurales o supuestos de nulidad radical con proyección inmediata sobre el título. Sin entrar a reabrir el fondo, sí puede sostenerse que determinados vicios de entidad cualificada —cuando hacen imposible considerar el acto como base válida de ejecución— justifican una oposición excepcional, por afectar a la existencia jurídica del presupuesto ejecutivo.

7-Aplicación a las sanciones tributarias: la necesidad de un tratamiento separado: La sanción tributaria no es una “liquidación más”: su régimen está atravesado por garantías específicas. Por ello, un artículo doctrinal que quiera cubrir liquidación y sanción debe evitar trasladar mecánicamente la misma fórmula.

En sanciones, el enfoque MAOPA es especialmente útil si se formula como control de la ejecutividad: la cuestión no es si el obligado “ya discutió el fondo”, sino si la Administración puede activar recaudación ejecutiva cuando la sanción no es legalmente ejecutiva o cuando su eficacia está condicionada por reglas específicas del régimen sancionador. De ahí que, en sanciones, la discusión tienda a centrarse menos en la firmeza en sentido estricto y más en la concurrencia de los presupuestos legales de ejecutividad y exigibilidad para activar la vía de apremio.