

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065635

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de febrero de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5935/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Solicitud. Supuestos en los que procede practicar requerimiento por la Administración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta, procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que su falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública y no aporte documentación tendente o que pretenda acreditar la concurrencia de estas circunstancias en el momento de presentación de su solicitud. Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar las circunstancias a que se refiere el art. 82.2 b) de la Ley 58/2003 (LGT) y además aportar documentación tendente a acreditar que se dan o que presumiblemente pueden darse en el caso concreto las circunstancias legalmente previstas, pero esta documentación se considere insuficiente-, procede el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete.

De acuerdo con lo señalado en el art. 46.6 del RD 939/2005 (RGR), si el órgano competente para la tramitación del aplazamiento/fraccionamiento practica un requerimiento de subsanación al solicitante al objeto de completar la solicitud presentada, en este caso, en orden a completar la acreditación de las circunstancias del art. 82.2 b) de la Ley 58/2003 (LGT) concurrentes, las consecuencias podrían ser las siguientes:

- Que se entienda subsanada la solicitud y a tal efecto procederá la concesión del aplazamiento.
- Que no se atienda el requerimiento, en cuyo caso procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el art. 47.
- Que el requerimiento haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, en cuyo caso procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

Con la nueva redacción del art. 65.2 de la Ley 58/2003 (LGT) se suprime la salvedad que establecía la anterior redacción de tramitar aplazamientos/fraccionamientos de pago sobre las obligaciones tributarias que debía cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, remitiendo al desarrollo reglamentario que contemplaba la excepción prevista para estas deudas en el art. 44.3 del RD 939/2005 (RGR), ahora derogado en virtud del principio de jerarquía normativa. La Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre Gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, tampoco ofrece dudas al respecto en cuanto a la inadmisión de las solicitudes presentadas sobre las deudas relativas a retenciones o ingresos a cuenta, aclarando que será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del día 1 de enero de 2017. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, a la vista de la normativa vigente en el momento en el que se dicta la resolución que da lugar al criterio aquí controvertido, si formulado requerimiento de subsanación, éste no se atiende por los interesados, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el art. 47 del RD 939/2005 (RGR); mientras que si el requerimiento ha sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 65 y 82.  
RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 46 y 47.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique nº 13, 28020-Madrid, contra resolución de del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 41/3125/2014 de fecha 18 de diciembre de 2015, deducida frente a un acuerdo de inadmisión de una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones y contra la providencia de apremio resultante.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La representación de la entidad T S.L. solicitó con fecha 20 de enero de 2014 el aplazamiento/fraccionamiento de pago de la autoliquidación A..., por importe de 5.773,30 €, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuarto trimestre del 2013. Como motivo de la solicitud se consignó el siguiente:

*Dilación no prevista de Contratos Públicos Autonómicos, en concreto, Canal ..., al ser una actividad, la de producción de ficción audiovisual con marcado carácter cíclico (no todos los ejercicios se hacen películas) cuando se produce una duplicidad de los plazos habituales de cobro, se suscitan dificultades para los gastos ordinarios, máxime la obturación del mercado crediticio actual.*

2. La solicitud de aplazamiento/fraccionamiento fue inadmitida por acuerdo de fecha 7 de febrero de 2014, notificado el día 18 siguiente, en el que se señala, entre otros extremos, lo siguiente:

*"Vista la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada por el obligado al pago para el ingreso de la/s deuda/s que se relacionan en el Anexo I por un importe de 5.773,30 euros, se acuerda la inadmisión de la solicitud, por tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, no pudiendo ser las mismas objeto de aplazamiento/fraccionamiento, salvo en los casos y condiciones previstos en el artículo 82.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al que se refiere el artículo 44.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, no constando acreditados estos extremos.*

#### CONSECUENCIAS DE LA INADMISIÓN.

*Este acuerdo de inadmisión implica que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se tiene por no presentada a todos los efectos."*

En el acuerdo se recogen las vía de impugnación procedentes y otras normas aplicables entre las que se cita el artículo 47.2 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Posteriormente, con fecha 18 de febrero de 2014, se notificó asimismo a la sociedad interesada la providencia de apremio dictada el día 13 anterior, relativa a la deuda cuya solicitud de aplazamiento de pago había sido inadmitida.

El interesado interpuso reclamación económico administrativa, en la que se alegaba, en síntesis, lo siguiente:

-Que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada era incluíble en los supuestos de excepción recogidos en el artículo 82 de la LGT porque de no concederse podría verse afectado sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva o del nivel de empleo de la actividad económica con quebrantos para la Hacienda Pública.

-Considera desprovista de sentido la aplicación del artículo 47.2 del RGR porque no se trata de una reiteración sino de una primera solicitud de aplazamiento

-La solicitud estuvo motivada por el retraso en el pago de **Canal ...**de lo que tenía conocimiento la AEAT.

-La sociedad interesada obtuvo en 2012 el aplazamiento de pago que se solicitó por un importe superior y por el mismo concepto de retenciones, referido en esta ocasión al 2011, por lo que se ha producido una disparidad de criterios sin que se hubiera modificado la normativa.

3. Mediante resolución de fecha 18 de diciembre de 2015, estimatoria de la reclamación interpuesta tanto contra el acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento de pago como contra la providencia de apremio dictada contra la misma deuda, por la que se anulan ambos actos, el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), resolviendo en única instancia, acuerda, en los siguientes términos, en lo que aquí interesa:

**SEGUNDO.** En primer lugar, la cuestión que aquí procede resolver se centra en determinar si es no ajustado a Derecho el acuerdo por el que, a la vista de la solicitud de fraccionamiento planteada por la interesada, se inadmite dicha solicitud teniéndola por no presentada a todos los efectos. En el citado acuerdo, se justifica dicha decisión bajo la argumentación que a continuación se transcribe: *“por tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, no pudiendo ser las mismas objeto de aplazamiento/fraccionamiento, salvo en los casos y condiciones previstos en el artículo 82.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al que se refiere el artículo 44.3 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, no constando acreditados estos extremos.”* No consta, por lo demás, que dicho acuerdo haya venido precedido de requerimiento alguno de subsanación de la solicitud que planteó la interesada.

**TERCERO.** En resolución dictada en 28 de abril de 2015 en reclamación nº 1440-14, el Tribunal Económico-Administrativo Central, tras analizar lo establecido en los artículos 65.2 y 88.2.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el art. 44.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, señala que *“cabe aplazamiento/fraccionamiento en materia de retenciones e ingresos a cuenta, cuando el obligado tributario pueda acreditar que la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.”* Asimismo, se señala: *“En aquellos casos en que el obligado tributario no acredite que la falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, procederá, de conformidad con el artículo 65.2 de la LGT la inadmisión de la solicitud, cuya consecuencia será que, si la misma se produce una vez finalizado el periodo voluntario, la deuda se encontrará en vía ejecutiva.”*

A la vista de estas consideraciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central concluye, en el caso que en dicha resolución se examina, que *“el acuerdo inadmitiendo la solicitud de aplazamiento debe considerarse no ajustado a derecho por las siguientes razones: En primer lugar porque señala que las deudas por retenciones e ingresos a cuenta no pueden ser objeto de aplazamiento/fraccionamiento. En segundo lugar porque procede a inadmitir la solicitud sin ningún tipo de motivación. Y finalmente porque habiendo solicitado la entidad interesada el aplazamiento con dispensa de garantía, de no considerarse suficiente la documentación aportada debería haberse concedido plazo de subsanación de conformidad con el artículo 46.6 del RGR.”*

**CUARTO.** Consecuentemente con el criterio contenido en la citada resolución, ha de concluirse que el acuerdo aquí impugnado es desajustado a Derecho y debe ser anulado, pues siendo las deudas por retenciones e ingresos a cuenta susceptibles de aplazamiento y fraccionamiento, en las condiciones normativamente previstas, no cabe inadmitir, sin previo requerimiento de subsanación, la solicitud de aplazamiento planteada para su pago, inadmisión que solo sería procedente, al igual que en cualesquiera otra solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, cuando concorra alguna de las circunstancias señaladas en el art. 47 del Reglamento General de Recaudación (lo que no acontece en el presente caso) o cuando, careciendo la solicitud de los datos que, según dispone el art. 46.2 del Reglamento General de Recaudación, debe necesariamente contener, o no viniendo

acompañada con la documentación a que se hace referencia en los apartados 3, 4 o 5 (según cada caso) del mismo artículo 46, se desatienda por el solicitante, en el plazo de diez días que al efecto ha de serle concedido, el requerimiento de subsanación que necesariamente ha de practicarse conforme a lo exigido en el apartado 6 del citado precepto, requerimiento de subsanación que solo cabe omitir (a salvo, obviamente, de los casos en que no se observe deficiencia alguna en la solicitud o en la documentación que a la misma se acompañe que requiera de subsanación) cuando esta no se acompañe de “la autoliquidación que no obre en poder de la Administración.” Pues incluso en los casos en que, tras la practica de dicho requerimiento, se de oportuna contestación al mismo “pero no se entiendan subsanados los defectos observados”, lo procedente no es inadmitir la solicitud, sino denegarla conforme a lo señalado en el mismo art. 46.6 antes mencionado.

**QUINTO.** Por último, debe analizarse la conformidad o no a derecho de la providencia de apremio y el examen de su conformidad a Derecho ha de hacerse a la vista de lo que se establece en el art. 167.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone que “*contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada*”. En el presente caso, habiéndose anulado el acuerdo que inadmite la solicitud de fraccionamiento planteada por la interesada para el pago de la liquidación en período voluntario, la providencia de apremio dictada para el cobro de la misma ha de ser igualmente anulada.

#### **Segundo:**

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, debido a que el aplazamiento/fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta ha originado una serie de pronunciamientos dudosos por parte de los TEAR en torno a la necesidad de practicar requerimiento de subsanación respecto de estas solicitudes, así como la necesidad de clarificar algunos extremos en orden a tramitarlas adecuadamente y a que no provoquen pronunciamientos contrarios en la vía económico-administrativa.

Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

La Administración Tributaria reconoce la posibilidad de solicitar y conceder aplazamientos/fraccionamientos de pago de deudas tributarias relativas a retenciones o ingresos a cuenta en el único y exclusivo caso de que se den las circunstancias recogidas en el artículo 82.2.b) de la LGT y así viene indicado en las resoluciones de sus órganos competentes en la materia. En este sentido se argumentó en el acuerdo que nos ocupa de 7 de febrero de 2014, en el que resulta evidente que la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento no fue admitida porque se trataba de un caso en el que no se cumplían las condiciones del Art. 82.2.b), no siendo necesario formular requerimiento de subsanación alguno.

En este sentido se ha pronunciado el TEAC en resoluciones de 28 de abril de 2015 RG 1440-14 y de 23 de julio de 2015 RG 5504-2013.

Por ello, ante una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de retenciones en la que no se den las condiciones recogidas en el artículo 82.2.b), la única forma de resolución que le cabe hacer a la Administración es la inadmisión por disponer así de manera expresa el artículo 65.2 de la LGT.

En su virtud, solicita el Departamento de Recaudación que el TEAC se pronuncie estableciendo la siguiente Doctrina:

-En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que su falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública y las acredite en el momento de presentación de su solicitud.

-Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos –alegar las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2.b) de la LGT y acreditar que se dan en el caso- pero se considere insuficiente la acreditación presentada procede el requerimiento para que se complete.

- Cuando alegado el artículo 82.2.b) citándolo expresamente o citando las circunstancias que recoge y aportada la documentación que, a juicio de interesado, demuestre que se encuentra en esa situación y, en caso de que se haya considerado necesario, se haya hecho un requerimiento para completar esa demostración, solo caben dos pronunciamientos por parte de la AEAT respecto de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago presentada: la concesión del aplazamiento o su inadmisión.

#### **Tercero:**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo:**

Las cuestiones que se plantean en el presente recurso consisten en:

- Determinar si son conformes a Derecho los acuerdos de inadmisión de solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento presentadas sobre retenciones e ingresos a cuenta sin haber efectuado con carácter previo requerimiento de subsanación.

- Y si en aquellos casos en que se alega por el interesado la concurrencia de las circunstancias del artículo 82.2.b) de la LGT y se aporta además la documentación que, a juicio del solicitante, demuestra que se encuentra en esa situación y, en caso de que se haya considerado necesario, se haya hecho un requerimiento para completar esa acreditación, cuál es el pronunciamiento correcto por parte de la AEAT, cuando estime que no quedan suficientemente acreditadas estas circunstancias: la inadmisión del aplazamiento o su denegación.

#### **Tercero:**

La regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta se recoge en los siguientes artículos.

El artículo 65.2 de la LGT- en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre- en vigor en la fecha en la que se dictó el acuerdo de inadmisión del aplazamiento/fraccionamiento (7.02.2014), señalaba:

*“Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.*

(...)

*Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.*

Este artículo, -en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en vigor desde el 12 de octubre de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016- fecha en la que se dictó la resolución del TEAR, se pronunciaba en idénticos términos:

*“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:*



- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, **salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.**
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

*Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión”.*

El artículo 82 de la LGT, también modificado por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, dispone en su apartado 2.b):

*“2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:*

- a)(...).
- b) *Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente”*

El desarrollo reglamentario de estos artículos se recoge en el artículo 44.3 del RGR que señala:

“Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

#### **Cuarto:**

La posibilidad de aplazamiento/fraccionamiento de pago de las retenciones e ingresos a cuenta se ha configurado tradicionalmente en la LGT como una excepción a la regla de prohibición correspondiendo al interesado tanto su solicitud en base a la normativa que lo prevé como la acreditación de la concurrencia de las circunstancias previstas en tal normativa. En la solicitud que nos ocupa se hizo referencia a dificultades de tesorería pero en absoluto a las circunstancias a las que se refiere el artículo 82.2.b) de la LGT, razón por la que solo cabía la inadmisión de la solicitud ante la falta de cumplimiento del requisito al que la LGT condiciona su otorgamiento. El señalamiento del artículo 47.2 del RGR en el acuerdo de inadmisión, no se realizó porque se basara en el mismo la propia inadmisión, sino para conceder al interesado la vía de impugnación recogida en el apartado 4 de este mismo artículo.

Respecto de la acreditación del cumplimiento de las circunstancias a las que se refiere el artículo 82.2.b) de la LGT, es claro que se debe aportar por el interesado junto con la propia solicitud la documentación que estime procedente tendente a acreditar que concurren tales circunstancias, de tal manera que sólo en el caso de que la Administración Tributaria considerase insuficiente esta documentación, cabría hacer el correspondiente requerimiento para que fuera completada. Así resulta de lo prevenido en el artículo 46.5 del RGR que exige (“aportará” dice la norma de forma expresa) que junto a la solicitud se aporte dicha documentación, no bastando pues con la mera alegación formal en la solicitud de la concurrencia de las circunstancias.

El TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse a este respecto en su resolución de 23 de julio de 2015 por la que se estima la reclamación 5504-2013 presentada ante el TEAC en única instancia, con carácter de doctrina vinculante y que supone un cambio de criterio (respecto de la resolución 1440-14), reiterando de esta forma el ya manifestado en su resolución 339/2015 de 25 de junio de 2015.

En la resolución invocada, la entidad interesada impugnaba una denegación de aplazamiento cuyas causas fueron las siguientes: *“Por tratarse de deuda inaplazable y no concurrir las circunstancias legales excepcionales previstas para su aplazamiento. En concreto, de la documentación aportada y antecedentes que obran en su expediente, no se desprende que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva u ocasionar graves quebrantos a los intereses de la Hacienda Pública”*.

La interesada manifestaba en su oposición la omisión del procedimiento legalmente establecido por no requerirle para que aportara los documentos que determinaban sus dificultades de tesorería de carácter transitorio y por falta de motivación del acuerdo de denegación del aplazamiento.

El TEAC estima la reclamación interpuesta considerando que las deudas correspondientes a retenciones o ingresos a cuenta pueden ser aplazables cuando el obligado tributario pueda acreditar que la denegación de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento pueda afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica o producir graves quebrantos a los intereses de la Hacienda Pública.

Cuando no lo acredite procederá la inadmisión de la solicitud conforme al artículo 65.2 LGT. Sin embargo estos acuerdos de inadmisión, concluye el TEAC, deben estar suficientemente motivados.

Por otro lado señaló este TEAC, no es de aplicación a estos supuestos la disposición contenida en el artículo 46.6 RGR, consistente en la obligatoriedad de practicar requerimiento de subsanación en las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento sobre estas deudas, en la medida en que no se trata de defectos formales o documentales de la propia solicitud.

Esta resolución reitera el criterio que emana de la resolución 339/2015 de 25 de junio de 2015 en la que señala:

## SEGUNDO.

La actual redacción del artículo 65.2 de la LGT, se introduce por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. De acuerdo con la misma, la redacción del artículo 65.2 queda como sigue:

*“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.*

*Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.*

*Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.*

*Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.”*

Por tanto, las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

En este sentido el artículo 44 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece que: *“1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*2. Serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las excepciones previstas en las leyes.*

*3. Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

4. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda aduanera serán tramitadas y resueltas de acuerdo con lo establecido en su normativa específica. Para aquellas solicitudes cuya tramitación, de conformidad con la normativa de organización específica, corresponda a los órganos de recaudación, este reglamento será aplicable de forma supletoria.”

**TERCERO.** Por su parte el artículo 82.2.b) de la LGT señala que: “2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a).....

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.”

Asimismo el artículo 46.6 del RGR establece que “Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.”

A la vista de lo anterior puede concluirse que cabe aplazamiento/fraccionamiento en materia de retenciones e ingresos a cuenta, cuando el obligado tributario pueda acreditar que la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

En aquellos casos en que el obligado tributario no acredite que la falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, procederá, de conformidad con el artículo 65.2 de la LGT la inadmisión de la solicitud, cuya consecuencia será que, si la misma se produce una vez finalizado el periodo voluntario, la deuda se encontrará en vía ejecutiva.

En el presente caso, el acuerdo inadmitiendo la solicitud de aplazamiento debe considerarse no ajustado a derecho porque procede a inadmitir la solicitud sin ningún tipo de motivación, dado que se limita a señalar “...por tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, no pudiendo ser las mismas objeto de aplazamiento/fraccionamiento, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente, no constando acreditados estos extremos.”

Por último y en relación a la alegación relativa a que no se ha concedido plazo de subsanación de conformidad con el artículo 46.6 del RGR, este TEAC considera que no es de aplicación al presente caso dado que no se trata de defectos formales o documentales de la propia solicitud.

En conclusión, procede la estimación de las alegaciones formuladas por el Departamento de Recaudación de acuerdo con la doctrina ya emitida por el TEAC en los dos primeros criterios que solicita sea unificado por este TEAC.

#### Quinto:

En cuanto al del tercero de los criterios a unificar solicitados por el Departamento de Recaudación de la AEAT, es preciso introducir algunas matizaciones en lo relativo a las consecuencias que puede suponer el incumplimiento o desatención del requerimiento formulado por la Administración. Señala el Departamento que “Cuando alegado el artículo 82.2.b) citándolo expresamente o citando las circunstancias que recoge y aportada la documentación que, a juicio del interesado, demuestre que se encuentra en esa situación y, en caso de que se haya considerado necesario, se haya hecho un requerimiento para completar esa demostración, solo caben dos pronunciamientos por parte de la AEAT respecto de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago presentada: la concesión del aplazamiento o su inadmisión.”



Pues bien, de acuerdo con lo señalado en el artículo 46.6 del RGR, si el órgano competente para la tramitación del aplazamiento/fraccionamiento practica un requerimiento de subsanación al solicitante al objeto de completar la solicitud presentada, en este caso, en orden a completar la acreditación de las circunstancias del artículo 82.2.b) LGT concurrentes, las consecuencias podrían ser las siguientes:

-Que se entienda subsanada la solicitud y a tal efecto procederá la concesión del aplazamiento.

-Que no se atiende el requerimiento, en cuyo caso procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

-Que el requerimiento haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, en cuyo caso procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

Una vez señalada cual es la normativa aplicable en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta y los criterios administrativos de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos, se ha de subrayar la modificación normativa operada por el Real Decreto-ley 3/2016 de 2 de diciembre, con entrada en vigor el 1.01.2017, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, y que introduce una importante modificación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respecto de los aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Indica su Exposición de Motivos: “ *En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta. (...)*”

La nueva redacción del artículo 65.2 de la LGT señala :

**“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:**

a) *Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.*

**b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.**

c) *En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.*

d) *Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.*

e) *Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.*

f) *Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.*

g) *Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.*

*Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión”.*

Con la nueva redacción de este artículo se suprime la salvedad que establecía la anterior redacción de tramitar aplazamientos/fraccionamientos de pago sobre las obligaciones tributarias que debía cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, remitiendo al desarrollo reglamentario que contemplaba la excepción prevista para estas deudas en el artículo 44.3, ahora derogado en virtud del principio de jerarquía normativa.

La Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre Gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, tampoco ofrece dudas al respecto en cuanto a la inadmisión de las solicitudes presentadas sobre las deudas relativas a retenciones o ingresos a cuenta, aclarando que será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del día 1 de enero de 2017.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, a la vista de la normativa vigente en el momento en el que se dicta la resolución que da lugar al criterio aquí controvertido, si formulado requerimiento de subsanación,

éste no se atiende por los interesados, procederá la inadmisión conforme a la previsto en el artículo 47 del RGR; mientras que si el requerimiento ha sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO EN PARTE** fijando los criterios siguientes:

-En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta, procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que su falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública y no aporte documentación tendente o que pretenda acreditar la concurrencia de estas circunstancias en el momento de presentación de su solicitud.

-Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos –alegar las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2.b) de la LGT y además aportar documentación tendente a acreditar que se dan o que presumiblemente pueden darse en el caso concreto las circunstancias legalmente previstas, pero esta documentación se considere insuficiente, procede el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete.

- Si formulado requerimiento de subsanación, éste no se atiende por los interesados, procederá la inadmisión conforme a la previsto en el artículo 47 del RGR; mientras que si el requerimiento ha sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.