

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ059972

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de septiembre de 2015

Vocalía 12.ª

R.G. 5208/2014

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento de pago. Solicitud. Trámite de subsanación cuando la solicitud no reúna los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañe de la documentación necesaria. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en los procedimientos relativos a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento y en cumplimiento del art. 46.6 del RD 939/2005 (RGR), es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos o si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, es preciso que la Administración proceda a formular un segundo requerimiento o varios. Pues bien, tal y como se indica en el mencionado art. 46.6 del RD 939/2005 (RGR), cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cursada por el contribuyente no reúna los requisitos necesarios para su correcta tramitación, bien porque no reúne los requisitos exigidos bien porque no se acompañe de la documentación necesaria, el órgano competente para ello deberá requerir al solicitante, otorgándole un plazo de 10 días, al objeto de que subsane dicho defecto o aporte los documentos necesarios. En este mismo documento se advierte al solicitante requerido de los efectos de la falta de atención del requerimiento que puede ser: una falta de atención absoluta del requerimiento en el plazo señalado, lo cual ocasionaría el archivo de la solicitud que se tendrá por no presentada o que el requerimiento sea objeto de contestación pero que la Administración entienda que no se han subsanado los defectos observados y se proceda a la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. En otras palabras, en los procedimientos relativos a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento y en cumplimiento del art. 46.6 del RD 939/2005 (RGR), es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos, de forma tal que si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, la Administración dictará resolución desestimatoria del aplazamiento/fraccionamiento solicitado. En el supuesto de que el plazo otorgado en el requerimiento de subsanación fuera insuficiente para que el solicitante pueda presentar correctamente la documentación solicitada, el obligado tributario podría solicitar la ampliación de dicho plazo, de conformidad con lo previsto en el art. 91 del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 46, 48 y 54.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 65 y 82.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 1 y 91.

En la Villa de Madrid, 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**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de noviembre de 2013, recaída en la reclamación nº 14/1334/2011, relativa a acuerdo desestimatorio de solicitud de aplazamiento de deudas dictado por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la AEAT de Córdoba.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La interesada solicitó aplazamiento de deuda ante la Dependencia Provincial de Recaudación de Córdoba de la AEAT, por importe de 115.048,21€ correspondiente al IVA, modelo 303, 2T de 2010, con fecha 20 de julio de 2010, en período voluntario, alegando problemas de liquidez.

2.- El 27 de agosto de 2010, la Administración tributaria realiza un requerimiento al objeto de que se complete la documentación presentada en la solicitud de aplazamiento, notificado el 16 de septiembre de 2010, en cuyo anexo se especifica la documentación que se solicita- compromiso de aval bancario, justificación de la existencia de dificultades de tesorería o documentación sobre otras garantías-, haciendo advertencia a la solicitante de las consecuencias del eventual incumplimiento.

3.- Con fecha 23 de septiembre de 2010, la interesada contesta al requerimiento practicado por la Administración aportando la denegación de aval bancario por parte de la entidad de crédito y, ante tal imposibilidad aporta la escritura de compra-venta de un inmueble, una nota simple registral relativa al inmueble en la que aparece libre de cargas, un certificado de tasación pericial y un recibo del IBI.

4.- Con fecha 14 de febrero de 2011 se deniega la solicitud de aplazamiento por acuerdo de la Dependencia de Recaudación de Córdoba, en cuya motivación se expone lo siguiente:

“ Por no haber quedado subsanados, tras el oportuno requerimiento al efecto, los defectos observados en su solicitud. En concreto, se observa que la nota simple aportada corresponde a 25 de junio de 2008 y la tasación aportada en fecha 23 de septiembre de 2010 caducaba el 8 de diciembre de 2009[1]”.

5.- Disconforme con dicho acuerdo denegatorio de la solicitud de aplazamiento, la obligada tributaria interpuso contra ella reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el 31 de marzo de 2011, que la estimó mediante resolución de 28 de noviembre de 2013.

Establece el TEAR en su resolución lo siguiente[2]:

Pues bien, examinado el expediente, este Tribunal considera que la documentación aportada y señalada por la reclamante (imposibilidad de obtener aval, declaración IRPF, documentación hipotecaria) no justifican la resolución dictada, pues tal documentación permitía o bien resolver o bien, en caso de necesidad de otra documentación, realizar un nuevo requerimiento para completar los aspectos que pudieran ser dudosos (como una nota simple actualizada) o pedir a los Servicios Técnicos una valoración del inmueble ofrecido en garantía.

Indudablemente, denegar el aplazamiento o fraccionamiento con la motivación que recoge el acuerdo no está justificado a la vista de que la reclamante ha tenido una actitud de colaboración en todo momento.

La anulación del acuerdo impugnado conlleva, en su caso, la anulación de un posible recargo del período ejecutivo o de apremio.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR, por estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente formula las alegaciones siguientes:

La cuestión a dilucidar aquí se centra en determinar si la Administración Tributaria, ante la solicitud por parte de un administrado de un aplazamiento de deuda que no cumple con lo exigido por la normativa vigente en materia de aplazamientos y fraccionamientos y del que requiere la aportación en un plazo máximo de 10 días hábiles de un compromiso de aval bancario, la justificación de la existencia de dificultades de tesorería o la documentación sobre la aportación de otras posibles garantías, así como la documentación necesaria para valorar la suficiencia jurídica y económica de estas otras posibles garantías, y contestado el requerimiento por parte del interesado pero entendiendo la Administración que no se han subsanado las deficiencias observadas en la solicitud, debe la Administración volver a requerir una nueva subsanación, o varias, antes de dictar el acto.

Según lo que se plasma en la resolución, el TEAR considera que la documentación aportada no justifica la resolución dictada puesto que a la vista de tal documentación se abrían las dos siguientes alternativas: A) Resolver o B) En caso de necesitar otra documentación, realizar un nuevo requerimiento.

La primera de las opciones que se muestran no suponen alternativa alguna en tanto que la Administración tributaria resolvió el aplazamiento denegando la solicitud instada.

La segunda de las opciones es la que corresponde examinar más detalladamente. Tal y como consta en el expediente administrativo, la Administración requirió a la solicitante y le señaló el plazo reglamentario para que aportase la documentación, en los términos señalados en el artículo 46.6 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Asimismo consta que la contestación al requerimiento no cumplía con la exigencia de subsanación de los defectos observados, puesto que tanto la certificación del Registro como la valoración presentada del inmueble no

cumplían el requisito de vigencia. Ante ello, la Administración resuelve denegando la solicitud de acuerdo con lo establecido en el párrafo 4 del artículo 46.6 RGR.

El artículo reglamentario en que se basa el acuerdo de la Administración establece un comportamiento obligado para la misma que se explicita en el texto claramente, de manera que cuando el requerimiento de subsanación haya 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 o fraccionamiento.

En conclusión, no puede deducirse del artículo citado que lo que deba hacer el órgano que ha requerido la subsanación sea volver a requerir cuando la subsanación no se ha producido en su totalidad, entrando así en un ciclo de subsanaciones al que es difícil poner límite, lo cual ocasiona una gran inseguridad jurídica. No puede por tanto inferirse de la norma sin forzar su interpretación que después de realizado el primer requerimiento preceptivo, haya que volver a requerir al solicitante para que haga nuevas aportaciones que subsanen los defectos observados.

Tampoco puede aceptarse el argumento de la colaboración del solicitante. La cuestión no es valorar si el deudor colabora o no con la Administración, sino determinar si se cumplen o no las obligaciones establecidas en la normativa en su totalidad.

En concreto, la solicitud de aplazamiento del deudor tiene que cumplir con el requisito de adjuntar determinada documentación que no es otra que la necesaria para valorar si se dan los requisitos necesarios para conceder el aplazamiento, como es poner de manifiesto que su situación de tesorería es efectivamente transitoria así como la necesaria para valorar la suficiencia jurídica y económica de las garantías aportadas.

Es el propio artículo 46.6 RGR el que establece las consecuencias de la actuación del deudor frente al requerimiento de subsanación, de manera que si no atiende al mismo, lo que supone una absoluta falta de colaboración por su parte, la consecuencia sería el archivo de la solicitud presentada, pero si el deudor contesta pero no subsana la solicitud, el efecto será la denegación de la misma.

En consecuencia, si la Administración solicita que el deudor subsane la solicitud, y si aún así, contestando el requerimiento no se subsanan las deficiencias observadas como ocurre en este caso particular en el que se aporta una valoración caducada y por tanto insuficiente para determinar la suficiencia económica del bien ofrecido, la consecuencia jurídica prevista por la norma es la denegación del aplazamiento.

Se cita la siguiente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/ 2737/2010 de 19 de octubre de 2011 en apoyo de sus argumentos.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que se establezca expresamente como criterio que en los procedimientos relativos a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento y en cumplimiento del artículo 46.6 RGR, solo es exigible que la Administración tributaria formule un requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso extraordinario, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 242 de la Ley General Tributaria) presenta, en síntesis, las alegaciones que a continuación se exponen:

- El Tribunal a quo señala que la Administración requirió a la reclamante la aportación de compromiso de aval bancario, justificación de existencia de dificultades de tesorería y documentación sobre otras garantías. En su virtud, la reclamante aportó documentación sobre la no concesión de aval y documentación hipotecaria. La Administración denegó el fraccionamiento alegando que la nota simple aportada es muy antigua y que la tasación pericial aportada había caducado. El TEAR razona en su fallo que el hecho de denegar el aplazamiento con el motivo invocado no está justificado a la vista de la actitud colaboradora del solicitante estimando la reclamación.

- La Administración trata de alzarse contra el fallo basándose en una resolución del TEAC, RG 2737/2010 de 10.10.2011 en la que el TEAC se pronuncia sobre un caso en el que, y dice citar textualmente, "constante requerimiento de aportación de documentación para un aplazamiento, la solicitante no la aporta con la suficiencia jurídica exigida y su solicitud es denegada". De esta forma la AEAT quiere aplicar la analogía entre esa resolución del TEAC y el fallo del TEARA cuando se trata de dos supuestos distintos, puesto que en el supuesto de la resolución del TEAC se requiere constantemente, más de una vez, y en el caso que nos ocupa, tan solo una vez y se aporta la documentación

- Considera que en lo referente a "suficiente garantía jurídica" no se debe exigir a un contribuyente los conocimientos técnicos o periciales que la Administración exige a determinados documentos, puesto que se aportó nota simple y tasación pericial. Si estos documentos no reunían la "salud jurídica" exigida debía ser la Administración la que señalara los términos en que deben aportarse pero no limitarse a denegar un aplazamiento, al tratarse de un defecto de forma que permitiría subsanar sin anular el expediente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si en los procedimientos relativos a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento y en cumplimiento del artículo 46.6 del Reglamento General de Recaudación, es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos o si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si se todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, es preciso que la Administración proceda a formular un segundo requerimiento o varios.

Tercero:

El artículo 65 de la Ley 58/2003 General Tributaria, señala en su apartado 1:

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos".

Asimismo el artículo 82 de la LGT relativo a las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria señala:

"Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

(...)"

En su desarrollo, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, desarrolla los aplazamientos y fraccionamientos en sus artículos 44 a 54. Concretamente el artículo 46 del RGR regulada las solicitudes de aplazamiento y en su apartado 6 establece cuales son las pautas a seguir en aquellos supuestos en los cuales las solicitudes no reúnan los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañen de la documentación exigida y especificada en los apartados anteriores de este mismo artículo.

El invocado artículo 46, en sus apartados 2 a 5 recoge con claridad y de forma expresa los datos que deben incluir los obligados tributarios en sus solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento así como la documentación que deben acompañar en los diferentes supuestos. Así, se dispone:

"2. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en período voluntario.

c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.

e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.

g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

3. A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar:

a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.

b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.

c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

4. Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad."

Sin perjuicio de lo anterior, si la solicitud no incluye los datos precisos o no va acompañada de la documentación especificada, establece el artículo 46.6 RGR:

"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.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya 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 o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad."

Tal y como se indica en este artículo, cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cursada por el contribuyente no reúna los requisitos necesarios para su correcta tramitación, bien porque no reúne los requisitos exigidos bien porque no se acompañe de la documentación necesaria, el órgano competente para ello deberá requerir al solicitante, otorgándole un plazo de 10 días, al objeto de que subsane dicho defecto o aporte los documentos necesarios. En este mismo documento se advierte al solicitante requerido de los efectos de la falta de

atención del requerimiento que puede ser: a) Una falta de atención absoluta del requerimiento en el plazo señalado, lo cual ocasionaría el archivo de la solicitud que se tendrá por no presentada o b) Que el requerimiento sea objeto de contestación pero que la Administración entienda que no se han subsanado los defectos observados y se proceda a la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

En el caso concreto que nos ocupa, la Administración emitió tal requerimiento especificando la documentación que precisaba cual era el compromiso de aval bancario, la justificación de la existencia de dificultades de tesorería y, en su caso, la documentación sobre otras garantías. Asimismo, se le hacía advertencia en el mismo requerimiento de los efectos que ocasionaría la falta de atención al mismo o su defectuosa subsanación.

Puesto que la interesada contestó al requerimiento aportando la denegación de aval bancario, escritura de compraventa de un inmueble, nota simple registral del mismo y certificado de tasación pericial, y la Administración advierte que la valoración aportada está caducada y es insuficiente para determinar la suficiencia económica del bien ofrecido, acordó resolver denegando el aplazamiento solicitado, que es la consecuencia jurídica prevista en el supuesto en que las contestaciones de los requerimientos sean insuficientes.

La suficiencia jurídica y económica de los garantías ofrecidas debe ser apreciada por el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento tal y como indica el artículo 48.4 del RGR.

Tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria y el RGR, se aprobó una nueva Instrucción sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, Instrucción 6/2006 del Departamento de Recaudación, la cual dedica el apartado 5 de su Instrucción segunda a la solicitud de documentación complementaria para la tramitación y el apartado 5 de su Instrucción tercera al examen de las garantías ofrecidas y entre ello al examen de la admisibilidad y la suficiencia e idoneidad de la garantía ofrecida.

Entre la documentación complementaria que la Administración puede solicitar para la tramitación de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento, aparte de la preceptiva que resulte exigible según el RGR, puede encontrarse toda aquella que estime necesaria para proponer la resolución de la solicitud, incluida la referente a titularidades, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía. Así, dice la antedicha Instrucción:

“5.3 Entre otras, se podrá solicitar la aportación de la siguiente información o documentación complementaria

(...)

b) Si la garantía ofrecida consiste en hipoteca inmobiliaria:

1. Valoración, de forma desglosada de cada uno de los bienes ofrecidos, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes, aportando, si existieran, los datos de la cuenta de «Provisión por depreciación», e información sobre los hechos que motivaron su dotación.

2. Certificado actualizado de propiedad y cargas que pudieran recaer sobre los bienes, expedido por el Registro de la Propiedad, y, tratándose de créditos hipotecarios, certificado actualizado de la entidad financiera sobre la cuantía pendiente de amortizar o copia de los tres últimos recibos de pago en que conste la cuantía pendiente, así como el número de meses que faltan para la amortización del préstamo.”

La falta de presentación de esta documentación puede tener como consecuencia la obligación para resolver por la Administración con los datos o documentos en poder de la Administración pudiendo suponer la denegación de la solicitud cuando no quede suficientemente acreditada la transitoriedad de la dificultad económico-financiera o la suficiencia de las garantías, de lo que se advertirá al interesado en el correspondiente requerimiento.

En cuanto al examen de la admisibilidad y de la suficiencia e idoneidad de la garantía ofrecida se establece lo siguiente:

“Una vez determinada la concurrencia de las circunstancias legales para la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago, el órgano competente para la tramitación comprobará en primer lugar la admisibilidad de la garantía ofrecida conforme a la LGT y al RGR y a continuación apreciará la suficiencia económica y jurídica de la misma, así como su idoneidad desde la perspectiva de su ejecución y de la capacidad para asegurar el cobro de la deuda en caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento.”

En concreto, en aquellos supuestos en los que la garantía ofrecida sea distinta de aval o seguro de caución, se señala la necesidad de justificar la imposibilidad de su obtención ante lo cual la Administración practicará un requerimiento sobre el obligado tributario solicitante en los siguiente términos:

“ En caso de ofrecimiento de garantía distinta al aval o certificado de seguro de caución, si la justificación del solicitante sobre la imposibilidad de obtención de dichas garantías no se considerase suficiente, el órgano encargado de la tramitación lo pondrá en su conocimiento concediéndole un plazo de diez días para que aporte el correspondiente compromiso de aval o certificado de seguro de caución o justifique adecuadamente la imposibilidad de su aportación, con advertencia de que, si así no lo hiciera, se propondrá la denegación de la solicitud.

El plazo anteriormente indicado serán susceptible de ampliación en los términos previsto en la normativa vigente”

La conclusión que pretende extraerse de todas estas previsiones es que a lo largo de la normativa que regula la tramitación de los aplazamientos y fraccionamientos y ante la necesidad de complementar las solicitudes presentadas por los interesados **se impone a la Administración la obligación de practicar un requerimiento con la doble consecuencia jurídica ya comentada en función de si el requerimiento es inatendido absolutamente o si el requerimiento es atendido pero la documentación aportada no subsana suficientemente la solicitud.**

En el supuesto de que el plazo otorgado fuera insuficiente para que el solicitante pueda presentar correctamente la documentación solicitada, la posibilidad, y así es recogida en la Instrucción 6/2006, sería la solicitud de una ampliación del plazo otorgado en el requerimiento de subsanación. Así el apartado 4 de la Instrucción segunda señala:

“4. Subsanación de defectos en la solicitud o en la documentación obligatoria.

4.1. Cuando se advierta la existencia de algún defecto subsanable en la solicitud o en la documentación que se acompañe, o bien la falta de algún documento de obligatoria aportación de conformidad con el RGR, se requerirá al interesado, concediéndole un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente al de su notificación, para que subsane los defectos observados o aporte la documentación reglamentaria, con indicación de que su falta de atención determinará el archivo de las actuaciones, teniéndose por no presentada la solicitud y advirtiéndole de sus consecuencias según que la deuda se encuentre en período voluntario o ejecutivo en el momento de la solicitud.

El plazo previsto en este apartado será susceptible de ampliación en los términos previstos en el artículo 49.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.”

Esta posibilidad, no prevista expresamente en el RGR, se ha regulado posteriormente en el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que en su artículo 1.1 señala de modo expreso que *“Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio”*. Y así dispone el artículo 91 de dicha norma reglamentaria que:

“1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa”.

Posteriormente, la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, en la que se establecen los criterios a aplicar en consonancia con la Instrucción 6/2006, establece en el apartado 3 de su Instrucción Tercera, relativa a la resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, en relación con las Denegaciones, que cuando se emita un requerimiento de datos para completar la documentación o información aportada por el obligado, si la contestación al requerimiento se considera incompleta, se acordará la denegación del aplazamiento, sin que proceda emitir un nuevo requerimiento.

Por otra parte, la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central que trae a colación el Departamento de Recaudación en sus alegaciones, 00/2737/2010 de 19 de octubre de 2011, responde a un supuesto similar en el cual, tras el preceptivo requerimiento, se denegó el aplazamiento/fraccionamiento solicitado por resultar insuficiente la documentación aportada de los bienes ofrecidos en garantía. Esta ausencia de documentación que se imputa a la entidad requerida está en relación con la valoración de los bienes ofrecidos en garantía de manera que no puede determinarse por la Administración si cumplen los requisitos de suficiencia jurídica y económica necesarios para la tramitación de la solicitud. Debe añadirse que no se comparte la afirmación de quien fue el recurrente en la resolución dictada por el TEAR en única instancia cuando indica en sus alegaciones que en el supuesto resuelto por este TEAC se requiere constantemente, a diferencia del supuesto actual en el que se requiere una vez, ya que de los antecedentes que se hacen constar en la propia resolución solamente figura un único requerimiento para la aportación de la valoración de los bienes ofrecidos en garantía.

Existen otros supuestos en los cuales la jurisdicción contencioso-administrativa se ha pronunciado en relación con el número de requerimientos que debe practicar la Administración ante los incumplimientos de los requisitos o formalidades exigidas a los particulares en la tramitación de los procedimientos.

En concreto, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de noviembre de 2004 (Rec. nº 830/2000) se plantea si ante la falta de formalización de las garantías después de la concesión de un aplazamiento, la Administración está o no obligada a requerir de pago al deudor antes de iniciar la vía de apremio. El Tribunal resuelve de la siguiente forma:

“La respuesta a la anterior cuestión ha de consistir en señalar que la Administración no está obligada a un nuevo requerimiento antes de iniciar el apremio tras el incumplimiento de la formalización de las garantías en el plazo conferido «ad hoc».

En efecto, como señala la resolución impugnada y no se combate eficazmente en la demanda, el art. 52.7 del Reglamento General de Recaudación (RGR: RD 1684/1990 [RCL 1991, 6 y 284]) dispone que «La garantía deberá aportarse en el plazo de treinta días siguientes al de la notificación del acuerdo de concesión, que estará condicionado a su prestación. Este plazo podrá ampliarse por el órgano competente para aceptar las garantías, cuando se justifique la existencia de motivos que impidan su formalización en dicho plazo»

Por otra parte, el número 8 de este mismo precepto reglamentario añade que «Transcurridos estos plazos sin formalizarse la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión. En tal caso, se exigirá inmediatamente por la vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo de apremio, siempre que haya concluido el período reglamentario de ingreso. Si el aplazamiento se hubiera solicitado en período ejecutivo, se continuará el procedimiento de apremio».

Por tanto, la consecuencia principal que se deriva del incumplimiento de la formalización de garantías es el quedar sin efecto el acuerdo de concesión, de forma automática, sin que se configure como un acto de la Administración cuya eficacia quede demorada a su notificación al interesado, sino que se produce «ex lege» y deriva de modo automático de la normativa aplicable. Uno de los efectos derivados de la solicitud de aplazamiento en período voluntario consiste en la suspensión de la iniciación de la ejecución durante el tiempo que dure el aplazamiento, y no puede expedirse providencia de apremio hasta la resolución de tal petición (art. 51.6 del mismo Reglamento General de Recaudación), cesando los efectos suspensivos cuando se dicta resolución negativa, a la cual puede equipararse el caso previsto en el mencionado art. 52.8 del repetido Reglamento, es decir, el transcurso del plazo concedido para la formalización de la garantía sin que se haya prestado la misma.

En el caso enjuiciado, habiendo finalizado el plazo de formalización de las garantías el 25-9-98, sin que las deudas fuesen ingresadas, y puesto que en tal fecha ya había concluido el período reglamentario de ingreso, es

por lo que resulta evidente que la falta de pago acarreó la consecuencia prevista en la norma y, por tanto, la Administración Tributaria procedió correctamente al apremiar el importe de las deudas.”

También el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se ha pronunciado en la sentencia de 11 de junio de 2014 (Rec. nº 806/2012), en la que se plantea la necesidad o no de formalizar un nuevo requerimiento al ente solicitante del aplazamiento que fue denegado ante la ausencia de presentación de la documentación justificativa de la situación económico-financiera.

“La apelante alega que la nueva petición de aplazamiento efectuada el 04/03/2011 debió ser objeto de un nuevo requerimiento para justificar la situación financiera y económica que la justificaba, y que su omisión determina la nulidad de la resolución recurrida, planteamiento que la Sala no comparte, en la medida en que adolece de un carácter meramente formalista, ignorando que la solicitud de aplazamiento no acompaña la documentación justificativa que permitiera a la Administración formarse un criterio, (...)”

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio que:

En los procedimientos relativos a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento y en cumplimiento del artículo 46.6 del Reglamento General de Recaudación, es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos, de forma tal que si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, la Administración dictará resolución desestimatoria del aplazamiento/fraccionamiento solicitado.

En el supuesto de que el plazo otorgado en el requerimiento de subsanación fuera insuficiente para que el solicitante pueda presentar correctamente la documentación solicitada, el obligado tributario podría solicitar la ampliación de dicho plazo, de conformidad con lo previsto en el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

[1] El subrayado es nuestro

[2] El subrayado es nuestro

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