

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063971

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de septiembre de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 2221/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Solicitud. Requerimiento para subsanar la solicitud y efectos del incumplimiento de dicho requerimiento. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en el caso de una solicitud de aplazamiento que da lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite es la única de aplicación, o bien debe acudir con carácter supletorio a lo prescrito por las normas que regulan el procedimiento administrativo común. Pues bien, en el caso de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en período voluntario que ha dado lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante -en los casos de que dicha solicitud no reúna los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañe de los documentos preceptivos-, a fin de completar la documentación o subsanar los defectos advertidos, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación, sin que sea necesario acudir a lo prescrito, con carácter supletorio, por las normas que regulan el procedimiento administrativo común, puesto que existe normativa tributaria específicamente prevista, el art. 46 del RD 939/2005 (RGR), que además en esencia coincide con lo previsto en las disposiciones de Derecho Administrativo Común -el art. 71.1 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC) y 68.1 de la Ley 39/2015 (Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas)-. En dicho requerimiento se contendrá la 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. 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 Real Decreto 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 65, 82, 88, 97 y 167.

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

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 91.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 41, 47, 70, 71 y 76 y disp. adic. quinta.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

Ley 39/2015 (Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), arts. 68 y 73.

En la Villa de Madrid, en el recurso 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, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 23 de junio de 2015, recaída en la reclamación nº 46/4618/2013, relativa a providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

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

1. Con fecha 14 de enero de 2013 el interesado presentó solicitud de aplazamiento de una autoliquidación correspondiente a retenciones del trabajo personal del 4º trimestre de 2012, por importe de 8.129,21 euros, ante los órganos competentes de la Administración Tributaria en Valencia, pidiendo la exención de garantías por no disponer de liquidez para hacer frente al pago, según figura en su escrito de solicitud.

2. El 17 de enero de 2013 la Administración Tributaria notificó un requerimiento en relación con dicha solicitud de aplazamiento instando al solicitante a completar la información y documentación presentada, exigiéndosele compromiso de aval solidario de Entidad de Crédito o de Sociedad de Garantía Recíproca o Certificado de seguro de caución así como justificación de la existencia de dificultades económico-financieras que impiden de forma transitoria efectuar el pago; para el caso de que la garantía ofrecida no consista en aval se le solicita determinada documentación. En dicho requerimiento se le advierte de que la inatención del mismo en el plazo máximo de 10 días hábiles contados desde la recepción del documento determinará que la solicitud de aplazamiento se tenga por no presentada y que se archive sin más trámite.

3. El 29 de enero de 2013 finalizó el plazo para la atención del requerimiento sin que hasta esa fecha se hubiese respondido por el interesado.

No obstante, el 30 de enero el interesado presentó ante la Administración tributaria un escrito en el que, sin contestar a lo requerido, comunicó que había realizado un ingreso parcial de 1.200,00 euros a cuenta de la deuda que se pretende aplazar y que por la parte pendiente no ingresada solicita aplazamiento sin necesidad de garantía.

4. El 11 de febrero la Administración Tributaria acordó el archivo de la solicitud de aplazamiento al no haberse atendido en plazo el requerimiento notificado el 17 de enero de 2013, advirtiéndolo de las consecuencias del archivo.

5. El 13 de febrero la Administración Tributaria dicta providencia de apremio por la deuda pendiente de pago (cuyo plazo de pago en período voluntario vencía el 21 de enero anterior), liquidando el correspondiente recargo de apremio.

6. El interesado presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio, alegando que en respuesta al requerimiento de datos solicitó aplazamiento sin aportación de garantías y que había realizado ingreso a cuenta de la deuda pendiente por 1.200,00 euros. Dicho recurso fue desestimado porque las consecuencias del incumplimiento del plazo en la contestación del requerimiento eran el tener por no presentada la solicitud de aplazamiento y su archivo sin más trámite.

7. Disconforme, se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 46/4618/2013 contra la desestimación del recurso de reposición ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante).

8. El TEAR dicta resolución estimatoria, anulando la providencia de apremio impugnada. Argumenta su fallo en los términos siguientes:

CUARTO. En el presente caso, estando notificado el requerimiento en 17 de enero de 2013, el plazo de diez días hábiles establecido para su atención finalizó el 29 de enero de 2013, por lo que, en efecto, cuando la interesada presentó su escrito el día 30 del mismo mes, el plazo para la atención del requerimiento había ya concluido, pues tampoco consta que, dentro del plazo habilitado para su atención, se solicitase prórroga del concedido para atenderlo. No obstante, **es lo cierto que la Administración, siendo conectora de la contestación al requerimiento, acordó el archivo de la solicitud el día 11 de febrero de 2013, actuación esta que, a juicio de este Tribunal, no se acomoda a lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Procedimiento Administrativo Común, de supletoria aplicación en materia tributaria** según resulta de lo dispuesto en los artículos 7.2 y 97.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone, para los casos en que la Administración deba requerir a los interesados para la subsanación de cualquier trámite que deban cumplir los administrados, que lo pondrá en conocimiento de estos concediéndoles un plazo de diez días para su cumplimentación, disponiendo el apartado 3 del referido precepto: *“A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente; sin embargo, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo.”*

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia dictada en 15 de diciembre de 2011 en recurso nº 1167/2009, examinando un supuesto similar al que aquí se plantea pero bajo la normativa anterior a la actualmente vigente Ley 58/2003, General Tributaria, concluye que, *“Sin embargo, en el caso presente concurren dos circunstancias que nos conducirán a la estimación del motivo: la primera de ellas, es que un ligero retraso sobre el límite del plazo concedido, la entidad hoy recurrente renovó su solicitud de aplazamiento, alegando imposibilidad de obtener aval y ofreciendo como garantía la devolución pendiente de recibir del IVA correspondiente al ejercicio de 2001; la segunda, es que la Administración al resolver el archivo casi un mes después, tenía conocimiento del escrito de la referencia. Bien fuera nueva petición de aplazamiento o contestación al requerimiento inicial de subsanación, lo cierto es que en ambos casos recaía sobre la Administración la obligación de resolver de forma expresa la segunda petición formulada por la entidad hoy recurrente y ello en aplicación de la obligación de resolver recogida en el artículo 13 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que fue incumplida en el presente caso y sin que ello se pueda ver amparado por lo dispuesto en el artículo 51.7 del Reglamento General de Recaudación, ya que se tenía conocimiento más que sobrado del segundo escrito presentado por la entidad recurrente. A lo expuesto no puede oponerse que, calificando el escrito*

de 15 de abril de 2002 como contestación, al requerimiento de subsanación, resultaba extemporáneo y que no se presentaran con el mismo los documentos requeridos, pues precisamente éstas eran las cuestiones sobre las que debió pronunciarse de forma expresa la Administración. Por lo expuesto, y como se ha anticipado, se estima el motivo.”

QUINTO. Consecuentemente con lo expuesto, **la providencia de apremio impugnada debe ser anulada al haber sido dictada estando pendiente de resolución en forma legal la solicitud de aplazamiento de pago presentada por la interesada dentro del período voluntario** (artículo 65.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria), **debiendo retrotraerse las actuaciones al objeto de que, tomando en consideración la documentación que para subsanar su solicitud de aplazamiento presentó la interesada con un solo día de retraso, se dicte la resolución que proceda sobre dicha solicitud.**

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR 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 presenta las alegaciones siguientes:

a) El TEAR considera que aunque la contestación al requerimiento administrativo tuvo lugar fuera del plazo establecido, no se debió archivar la solicitud, como ordena el artículo 46.6 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), sino que debió observarse lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 30/1992, de manera que aunque la respuesta del interesado se realizase fuera de plazo, se debió admitir y debió producir sus efectos legales al haberse contestado antes de que la Administración Tributaria le notificase el archivo de las actuaciones, con lo que la solicitud de aplazamiento debió considerarse vigente y, por tanto, no se debió proceder al apremio de la deuda.

b) El objeto del presente recurso extraordinario consiste precisamente en rebatir la argumentación del TEAR en relación con las consecuencias de la contestación a un requerimiento relativo a una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, fuera del plazo establecido al efecto.

c) Estima el TEAR que la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 76 de la Ley 30/1992 es consecuencia directa de lo establecido en los artículos 7.2 y 97.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) pero no repara en que la LGT señala claramente que tanto las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común como las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos tienen un carácter supletorio, de manera que debe entenderse que se aplicarán solamente cuando no exista disposición específica en la legislación tributaria.

d) Respecto de la atención de estos requerimientos existe normativa específica tributaria, el artículo 46.6 del RGR, que establece que si no se atienden en el plazo señalado, la solicitud se tendrá por no presentada y a su archivo se procederá sin otro trámite, de manera que la contestación hecha fuera de plazo no puede impedir la lógica consecuencia del incumplimiento de la obligación de pago, como es la providencia de apremio; no es necesario acudir, por tanto, a norma supletoria alguna.

e) Una vez que la solicitud se tiene por no presentada y archivada por aplicación de la normativa específica tributaria, resulta inconsistente considerar que existía una solicitud de aplazamiento pendiente de resolución en el momento de dictar la providencia de apremio, teniendo en cuenta además que de las consecuencias de la falta de atención en plazo al requerimiento se advertían al interesado en la notificación de éste.

f) Una de las consecuencias de no ingresar la deuda tributaria cuando el plazo está vencido y no hay pendiente de resolver una solicitud de aplazamiento u otra causa de suspensión del procedimiento es que la deuda sea providenciada de apremio, como justamente se advertía al interesado en el propio requerimiento.

g) En apoyo de su postura la Directora recurrente cita la resolución de este Tribunal Central de 27 de enero de 2010 (RG 1106/09), la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2011 (Rec. nº 207/2010), que confirma la resolución anterior, y la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2015 (Rec. nº 437/2012) que confirma la sentencia y resolución anteriores.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que en el caso de una solicitud de aplazamiento que ha dado lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación, sin que se tenga que estar a lo prescrito, con carácter supletorio, por las normas que regulan el procedimiento administrativo común.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado en la resolución recaída en única instancia y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la

resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT, no ha presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo 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 (LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si en el caso de una solicitud de aplazamiento que da lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite es la única de aplicación, o bien debe acudirse con carácter supletorio a lo prescrito por las normas que regulan el procedimiento administrativo común.

Tercero:

El artículo 167.3 de la LGT enumera los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio:

“3. 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”.*

El TEAR acuerda la anulación de la providencia de apremio impugnada por entender que fue dictada estando pendiente de resolución la solicitud de aplazamiento de pago presentada por la interesada dentro del período voluntario, motivo de oposición a la providencia de apremio contemplado en la letra b) del artículo 167.3 de la LGT.

Dispone el artículo 65 de la LGT, relativo al aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, lo que sigue:

“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.

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.

(.....)

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta Ley y en la normativa recaudatoria.

(.....)

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

(.....)”.

El artículo 44 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) establece:

Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

“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.

(.....)”

El artículo 82 de la LGT establece en cuanto a las garantías exigibles en los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria lo siguiente:

“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.

(.....).

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) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

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.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria”.

En relación con las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento dispone el artículo 46 del RGR:

Artículo 46. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

“1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes:

a) Deudas que se encuentren en período voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones: dentro del plazo fijado para el ingreso en el artículo 62. 1, 2 y 3 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en la normativa específica

(....).

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 ésta, 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 período 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.*

5. **Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:**

a) *Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.*

b) *Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.*

c) *Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.*

d) *Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.*

6. **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 período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquél 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.

7. Cuando se considere oportuno a efectos de dictar resolución, se podrá requerir al solicitante la información y documentación que considere necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y, en particular, la referente a la titularidad, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía”.

Así las cosas, lo primero que debe señalarse es que la solicitud de aplazamiento formulada por el interesado se refería a una deuda correspondiente a una obligación tributaria que debía cumplir un retenedor (autoliquidación trimestral de retenciones de trabajo personal), razón por la cual para poder conceder el aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda era necesario que concurrieran las circunstancias determinantes de la dispensa total o parcial de garantías, en los términos señalados en los artículos 65.2 y 88.2.b) de la LGT y 44.3 del RGR.

En esta tesitura, en vista de los preceptos indicados, el solicitante estaba obligado a presentar, entre otros documentos, junto con su solicitud: (i) una justificación de la existencia de dificultades económico-financieras que le impidían de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido; (ii) justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención; (iii) declaración responsable -y justificación documental- manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.

Vista la solicitud de aplazamiento formulada, limitada a señalar que el motivo de su presentación era la falta de liquidez para hacer frente al pago, lo procedente, como así se hizo, es que la Administración requiriera su subsanación. Lo cierto es que, en cualquier caso, el interesado estaba obligado a presentar ciertos documentos que no incluyó, sin embargo, con su solicitud de aplazamiento, por lo que el requerimiento de subsanación estaba plenamente justificado al amparo de lo dispuesto en el artículo 46.6 del RGR.

El tenor literal del artículo 46 del RGR muestra con claridad lo que el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento debe hacer imperativamente (“requerirá” es el término empleado) cuando a la solicitud correspondiente no se acompañan los documentos reglamentariamente exigidos: habrá de requerir al solicitante su aportación en un plazo de 10 días indicándole que de no atender el requerimiento en dicho plazo se tendrá por no presentada su solicitud, que se archivará sin más trámite.

Ahora bien, no tendría sentido, a juicio de este Tribunal Central, que la norma exigiera al órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento consignar en su requerimiento la advertencia de que su no atención en plazo supondrá tener por no presentada la solicitud para, al mismo tiempo, permitirle actuar de otra manera cuando esas circunstancias efectivamente concurran. Dicho con otras palabras, no es razonable advertir al solicitante de las consecuencias de la inatención en plazo del requerimiento para no actuar luego conforme a lo advertido.

En definitiva, del precepto analizado no cabe sino concluir que si el solicitante no atiende en plazo el requerimiento su solicitud ha de tenerse como no presentada, del mismo modo que el precepto ordena que cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, sin que sean exigibles, por tanto, requerimientos posteriores.

Sobre la no atención en plazo del requerimiento de subsanación se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución de 27 de enero de 2010 (RG 1106/2009) –confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2011 (Rec. nº 207/2010) y por sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2015 (Rec. nº 437/2012)-, considerando ajustada a derecho la providencia de apremio dictada por la Administración en un supuesto en el que el interesado contestó al requerimiento fuera de plazo y de manera incompleta.

Sobre la no exigibilidad de requerimientos ulteriores de subsanación de defectos o de aportación de datos cuando tras el primer requerimiento atendido en plazo no se juzgan suficientes los documentos aportados o no se consideran subsanados los datos, se ha manifestado también este Tribunal Central en su resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 5208/2014) dictada en unificación de criterio y conforme a la cual 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 desestimativa del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Añade esta última resolución que 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.

En el caso analizado que da lugar al criterio debatido en el presente recurso, no cabe duda de que concurren las circunstancias del artículo 46.6 del RGR. En efecto, presentada la solicitud de aplazamiento el 14 de enero de 2013, la Administración notificó al solicitante el 17 del mismo mes un requerimiento concediéndole para su atención un plazo máximo de diez días hábiles contados desde el día siguiente a su recepción. En dicho requerimiento se advertía expresamente de las consecuencias de su incumplimiento: *“De no atender este requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud, y se archivará sin más trámite (...)”*. El 29 de enero, fecha de vencimiento del plazo, el requerimiento no había sido atendido, ni tampoco consta solicitud previa de ampliación de plazo para atender el requerimiento. Fue después, el 30 de enero, cuando el interesado presentó un escrito en el que, acusando recibo del requerimiento, manifiesta haber efectuado un ingreso parcial de 1.200,00 euros de la deuda cuyo aplazamiento solicitó y en el que se retirara, por la parte pendiente no ingresada, en su solicitud de aplazamiento previa sin necesidad de garantía al no superar el conjunto de sus deudas aplazadas la cantidad de 18.000 euros, y sin aportar ninguno de los documentos requeridos.

El 11 de febrero la Administración Tributaria acordó el archivo de la solicitud de aplazamiento al no haberse atendido en plazo el requerimiento y el 13 del mismo mes dictó providencia de apremio por la deuda pendiente de pago.

La Administración ha actuado, por tanto, con pleno respeto a lo indicado en el artículo 46.6 del RGR.

Reprocha, sin embargo, el TEAR a la Administración tributaria no haber tenido en cuenta lo dispuesto en el artículo 76.3 de la Ley 30/1992, aplicable a su juicio con carácter supletorio, por cuya virtud aunque la respuesta del interesado se realizase fuera de plazo, se debió admitir y debió producir sus efectos legales al haberse contestado antes de que la Administración Tributaria le notificase el archivo de las actuaciones, con lo que la solicitud de aplazamiento debió considerarse vigente y, por tanto, no se debió proceder al apremio de la deuda.

Dado que el escrito de contestación al requerimiento se presenta por el interesado el 30 de enero, esto es, con anterioridad a la fecha de notificación de la resolución de archivo de las actuaciones, dictada el 11 de febrero, el TEAR consideró que aquel escrito debió ser admitido por la Administración Tributaria y producir efectos legales, por lo que concluyó que se había dictado la providencia de apremio estando pendiente de resolverse una solicitud de aplazamiento formulada en período voluntario, lo que determinaba la anulación de aquella con orden de retroacción a fin de que la Administración se pronunciara sobre dicha solicitud teniendo en cuenta la documentación aportada por el interesado en su escrito de subsanación.

El artículo 7 de la LGT, concerniente a las fuentes del ordenamiento tributario, tras enumerar en su apartado primero las normas por las que se rigen los tributos, establece en su apartado segundo que **“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”**.

En particular, por lo que respecta a los procedimientos tributarios, dispone el artículo 97 de la LGT:

Artículo 97. Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios

“Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:

a) *Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras Leyes Tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.*

b) ***Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”***.

Por su parte, la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992 dispone en su apartado primero que: **“Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley (...)”**.

El procedimiento a seguir en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas tributarias se rige, por tanto, por lo dispuesto en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación y sólo supletoriamente, esto es, en defecto de norma tributaria aplicable, resultarían de aplicación las disposiciones de la Ley 30/1992.

Pues bien, el artículo 46.6 del RGR regula expresamente las consecuencias de la falta de atención en plazo del requerimiento de subsanación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas por los interesados, consecuencias que no son otras que el tenerlas por no presentadas, debiendo ser archivadas sin más trámite. No es necesario, por tanto, suplir con las disposiciones del derecho administrativo una situación que está expresamente regulada en la normativa tributaria, por lo que debe rechazarse la postura mantenida por el TEAR en su resolución.

Es importante destacar, a mayor abundamiento, que el artículo 76.3 de la Ley 30/1992, precepto que el TEAR pretende aplicar con carácter supletorio, nada tiene que ver con el supuesto analizado en el presente recurso extraordinario, como se verá a continuación, toda vez que dicho precepto no se refiere a la subsanación de las solicitudes de inicio de un procedimiento sino a la subsanación de trámites posteriores al inicio .

En efecto, la Ley 30/1992, en su Título VI, relativo a las disposiciones generales de los procedimientos administrativos, distingue claramente la iniciación del procedimiento (Capítulo I) de las demás fases del mismo: ordenación del procedimiento (Capítulo II), instrucción del procedimiento (Capítulo III) y finalización del procedimiento (Capítulo IV).

Dentro del Capítulo I (iniciación) los artículos 70.1 y 71.1 disponen lo siguiente:

ARTÍCULO 70. SOLICITUDES DE INICIACIÓN

“1. Las solicitudes que se formulen deberán contener:

- a) Nombre y apellidos del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, así como la identificación del medio preferente o del lugar que se señale a efectos de notificaciones.*
- b) Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud.*
- c) Lugar y fecha.*
- d) Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio.*
- e) Órgano, centro o unidad administrativa a la que se dirige”*

Artículo 71. Subsanación y mejora de la solicitud

“1. Si la solicitud de iniciación no reúne los requisitos que señala el artículo anterior y los exigidos, en su caso, por la legislación específica aplicable, se requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución que deberá ser dictada en los términos previstos en el artículo 42”

El artículo 76 de la Ley 30/1992 está ubicado, sin embargo, en el Capítulo II (ordenación del procedimiento) y establece lo que sigue:

ARTÍCULO 76. CUMPLIMIENTO DE TRÁMITES

“1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.

2. Cuando en cualquier momento se considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, la Administración lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.

3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente; sin embargo, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo”.

Pues bien, la subsanación a que se refiere el apartado primero del artículo 71 de la Ley 30/1992 es la que tiene por objeto defectos que afectan a la solicitud inicial, cuya existencia determina la inviabilidad de la misma y, por ende, la imposibilidad de continuar el procedimiento. El artículo 76.3 de la misma ley contempla, en cambio, el supuesto de defectos formales que afectan a un trámite en particular, una vez iniciado el procedimiento, y determina el decaimiento del trámite, sin que ello impida la continuación del procedimiento y la intervención posterior del interesado en sucesivos trámites.

En consecuencia, cuando se está ante un defecto de la solicitud del interesado que inicia el procedimiento administrativo, ha de aplicarse la norma especial al respecto en materia de subsanación de solicitudes, que es la contenida en el artículo 71.1 de la Ley 30/1992, que no prevé la excepción señalada en el artículo 76.3. El artículo 71.1 establece, en definitiva, un supuesto específico ajeno al supuesto de hecho del artículo 76.3, razón por la cual no cabe una aplicación extensiva de este último precepto –que está pensado para un procedimiento en trámite- a un supuesto de subsanación de una solicitud de inicio de procedimiento.

Así se han pronunciado, en efecto, tanto la Audiencia Nacional como diversos Tribunales Superiores de Justicia. Puede citarse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de septiembre de 2015 (Rec. nº 1685/2013), que se hace eco de una sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2008 (Rec. nº 33/2008) y de diversas sentencias de distintos TSJ, y que establece lo siguiente [1]:

TERCERO . Partiendo de tales hechos, debemos resolver si en los requerimientos efectuados al amparo de lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley 30/92 es aplicable el artículo 76 de la Ley 30/1992 y en concreto lo dispuesto en su apartado 3, que como es sabido dispone que " A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente; sin embargo, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo " .

Hemos de recordar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en la redacción dada por la Ley 4/99), dispone, en lo que ahora interesa, lo siguiente: "1 . Si la solicitud de iniciación no reúne los requisitos que señala el artículo anterior y los exigidos, en su caso, por la legislación específica aplicable, se requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución que deberá ser dictada en los términos previstos en el art. 42. 2. Siempre que no se trate de procedimientos selectivos o de concurrencia competitiva, este plazo podrá ser ampliado prudencialmente, hasta cinco días, a petición del interesado o iniciativa del órgano, cuando la aportación de los documentos requeridos presente dificultades especiales."

Pues bien, como vemos, **existe una específica regulación de la cuestión que nos ocupa sin que, a juicio de esta Sala (Sección Octava) resulte de aplicación a la subsanación de la solicitud inicial lo dispuesto en el artículo 76 .3 de la Ley 30/1992 .** Este precepto se inscribe en la "ordenación del procedimiento" (Capítulo II del Título VI) y tiene por objeto regular la preclusión de los trámites que deban ser cumplimentados por el interesado estableciendo un efecto de pérdida del trámite sin finalización del procedimiento, lo que difiere del contenido del artículo 71 que regula la subsanación de las solicitudes de iniciación del procedimiento y dispone el efecto de fin del procedimiento, por desistimiento, para el caso de no subsanación en plazo. Sobre la no aplicación de lo dispuesto en artículo 76 .3 de la Ley 30/1992 a los supuestos de iniciación del procedimiento regulados en el artículo 71 pueden verse Sentencias de Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia, sec. 1ª, de 21-3-2012, (rec. 658/2009) y de 10-6-2009 (rec. 217/2007), de Andalucía (sede Sevilla), sec. 3ª, de 31-3-2011 (rec. 343/2010), de Baleares, sec. 1ª, de 29-3-2011 (rec. 552/2009) y de 31-10- 2006 (rec. 33/2005), de la Comunidad Valenciana, sec. 5ª, de 19-1-2011 (rec. 158/2010) y de 9-6-2010 (rec. 765/2009) y de la Audiencia Nacional, sec. 4ª, de 18-6-2008 (rec. 33/2008).

En efecto, **la subsanación a que se refiere el apartado primero del artículo 71 LRJPAC es la que tiene por objeto defectos que afectan a la solicitud inicial, cuya existencia determina la inviabilidad de la misma y, por ende, la imposibilidad de continuar el procedimiento. Cuando el defecto formal afecte a un trámite en particular, una vez iniciado válidamente el procedimiento, los efectos son los que dispone el artículo 76 LRJPAC, esto es, a los interesados que no hayan cumplimentado un trámite en el plazo de 10 días otorgado por la Administración requirente se les podrá declarar decaídos su derecho al mismo sin que ello impida la continuación del procedimiento y la intervención posterior del interesado en sucesivos trámites.**

Éste es también el criterio seguido en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2008 (SAN, Sala de lo contencioso-administrativo, 18.6.2008, recurso 33/2008), entre otras, que señala que **el artículo 71.1 de la Ley 30/1992 es una norma especial aplicable a la solicitud de inicio de procedimiento, que no debe confundirse con la previsión del artículo 76.3 de la Ley 30/92 , que contempla el decaimiento de trámites que deben realizar los interesados como un supuesto de caducidad que no tiene otras consecuencias que la pérdida del trámite. Por el contrario, el incumplimiento de la subsanación o mejora de la solicitud regulado en el artículo 71.1 de la Ley 30/92 tiene el tratamiento de un desistimiento tácito no subsanable, y el consiguiente archivo, mediante la resolución correspondiente que pone fin al proceso, conforme al artículo 41.1 de la Ley 30/1992 .**

En el fundamento de Derecho Cuarto de la citada Sentencia de la Audiencia Nacional se consigna que "....La sentencia de 4 de febrero de 2003(Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso - administrativo,

Sección 7ª, Sentencia de 4 Feb. 2003, rec. 3437/2001), recuerda el alcance que ha de otorgarse al artículo 71 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: "Es de destacar ya el criterio que la sentencia de 7 de julio de 1997 de la Sala Tercera, Sección Sexta , fijó en interpretación del artículo 71 cuando reconoció que la omisión de datos y errores exige que el órgano administrativo competente se lo haga saber al interesado, señalando dichos errores u omisiones y concediéndole un plazo de diez días para subsanación con la advertencia de que si no lo hiciera, se procederá al archivo del expediente ...". En la misma línea, cabe citar las sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 31 Ene. 2008, rec. 4329/2004; Tribunal Supremo, Sala Tercera , de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 27 Abr. 2007, rec. 9501/2003 .

Ahora bien, ello no comporta que incumplido el plazo la Administración tuviera que aplicar el artículo 76.3 de la Ley 30/1992 , que permite la subsanación, aun fuera de plazo, siempre que la Administración no haya dictado resolución teniendo por precluido el trámite, o cuando cumplimente la subsanación el mismo día en el que se le notifique la resolución indicada.

En casos como el presente, **la Sala considera que no es de aplicación el artículo 76.3 de la Ley 30/1992, sino el 71.1 puesto que este se refiere a la subsanación de solicitudes, mientras que el 76.3 a la ordenación de trámites posteriores, conforme hemos apuntado en sentencia de 25 de octubre de 2000 (SAN, Sec.4ª, de 25 de octubre de 2000, R. 187/2000)**.

Por lo tanto, se ha de estar al precepto específico que era aplicable en materia de subsanación de solicitudes, que no prevé la excepción señalada en el artículo 76.3 citado....."

Estas mismas consideraciones han de aplicarse en el caso examinado, indicando además que el plazo de 10 días es improrrogable (artículo 47 Ley 30/92) y no cabe su extensión en la forma que propone el demandante mediante una aplicación extensiva del artículo 76.3 de la Ley 30/92 , que está pensado para un procedimiento en trámite.

El planteamiento que hace la demandante mediante el intento de aplicación del artículo 76.3 dejaría sin contenido la norma del artículo 71.1. Este precepto establece un supuesto específico ajeno al supuesto de hecho y a las consecuencias del artículo 76.3, razón por la que no cabe la aplicación extensiva que demanda la recurrente.

Por lo demás, cumple manifestar que elementales razones de seguridad jurídica y eficacia en la actuación administrativa (artículos 9.3 y 103 de la CE) imponen el establecimiento de un plazo de modo que los procedimientos no queden indefinidamente abiertos a la espera de que el solicitante aporte la documentación exigida para iniciar el procedimiento y que en el caso examinado la propia parte recurrente reconoce que, al menos uno de los documentos requeridos debía ser aportado con la solicitud del Plan de Labores anual de la Explotación, según lo establecido en la Orden ITC/101/2006, de 23 de enero.

Finalmente, ha de reseñarse que lo prevenido en los artículos 71.1 y 76.3 de la todavía vigente Ley 30/1992 es, a los efectos que aquí nos interesan, idéntico a lo previsto en el artículo 68.1 y 73.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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 AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

ACUERDA

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que en el caso de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo voluntario que ha dado lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante – en los casos de que dicha solicitud no reúna los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañe de los documentos preceptivos-, a fin de completar la documentación o subsanar los defectos advertidos, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación, sin que sea necesario acudir a lo prescrito, con carácter supletorio, por las normas que regulan el procedimiento administrativo común, puesto que existe normativa tributaria específicamente prevista, el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, que además en esencia coincide con lo previsto en las disposiciones de Derecho Administrativo Común –el artículo 71.1 de la Ley 30/1992 y 68.1 de la Ley 39/2015-.

En dicho requerimiento se contendrá la 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.

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] La negrita es nuestra

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