

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079068

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de septiembre de 2020

Sala 3.^a

R.G. 2661/2019

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento de pago. Solicitud. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de tributos repercutidos. Supuestos de inadmisión/denegación. Recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio. En el caso analizado se plantea, si las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de tributos repercutidos en las que el solicitante alega no haber cobrado las cuotas repercutidas y aporta además la documentación que, a su juicio, demuestra dicha circunstancia, deben ser objeto de inadmisión o de denegación cuando, contestado el requerimiento para completar esa acreditación, este hecho no haya quedado probado.

Pues bien, solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y además aportar documentación tendente a acreditar esta circunstancia-, pero esta documentación se considere insuficiente, procederá el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete la solicitud.

Ahora bien, procederá la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y no aporte documentación tendente o que pretenda acreditar la concurrencia de esta circunstancia en el momento de presentación de su solicitud.

Asimismo, si formulado requerimiento de subsanación, éste no se atiende por los interesados, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el art. 47 del RD 939/2005 (RGR); mientras que si el requerimiento ha sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entienden subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 939/2005 (RGR), arts. 46 y 47.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 71.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 68.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 91.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 24 de julio de 2018, recaída en la reclamación nº 46/03833/2017 interpuesta frente a acuerdo de inadmisión de solicitud de aplazamiento-fraccionamiento.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El obligado tributario presentó el 20 de febrero de 2017, dentro del período voluntario, el modelo 303 de autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al mes de enero de 2017 con un resultado de la liquidación de 129.928,06 euros, ingresando la cantidad de 1.173,75 euros y manifestando su intención de solicitar un aplazamiento de pago por el importe restante de 128.754,31 euros.

2. Ese mismo día, 20 de febrero de 2017, presentó el obligado tributario la solicitud de aplazamiento-fraccionamiento de pago de la cantidad de 128.754,31 euros motivada en la falta transitoria de liquidez. Señala el interesado en su escrito que dicha cantidad corresponde a cuotas repercutidas no cobradas, adjuntando documento en el que consta la relación de facturas emitidas con identificación de las cobradas y las no cobradas. Solicita que se aplace y fraccione la deuda durante 6 meses hasta el 30 de agosto de 2017 y ante la imposibilidad de obtener garantía en forma de aval o seguro de caución ofrece hipoteca mobiliaria sobre determinados activos.

3. El 28 de febrero de 2017 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia notificó al obligado tributario un requerimiento de datos en los términos siguientes:

DATOS SOLICITADOS

En la tramitación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento referenciada (las deudas se detallan en el Anexo I de este documento), se ha apreciado que la misma no reúne los requisitos establecidos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, por lo que se le requiere para que proceda a subsanar tales defectos y/o aportar los documentos que se detallan en el Anexo II, salvo que lo haya hecho al momento de formalizar su solicitud, o en un momento posterior.

En el Anexo II del escrito de requerimiento se contiene una relación de la información/documentación que debe el obligado tributario aportar. Entre ella cabe destacar la siguiente:

5. En relación con los tributos repercutidos, con objeto de comprobar que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente cobradas:

- Facturas emitidas, acompañadas de una relación en la que se indique cuáles no han sido cobradas.
- Justificación documental que acredite que las mismas no han sido efectivamente satisfechas.
- Copia de cuantos requerimientos o actuaciones se hayan realizado frente al acreedor reclamando el pago de las facturas impagadas.
- En el caso de ingresos efectuados durante la tramitación del requerimiento de subsanación, justificación documental de los mismos.
- Facturas recibidas, acreditándose si las mismas han sido satisfechas y, en su caso, acreditación de los medios de pago utilizados.

El plazo concedido para contestar al requerimiento es de 10 días hábiles a contar desde el día siguiente al de su recepción.

4. El 13 de marzo de 2017 el interesado formuló solicitud de ampliación del plazo para contestar al requerimiento en 5 días hábiles más del plazo concedido, solicitud que fue denegada por la Dependencia Regional de Recaudación mediante acuerdo de 15 de marzo de 2017 "al no cumplir con los requisitos que establece el artículo 91.3 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, esto es, **Para que la ampliación pueda otorgarse será necesario que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar**, habiendo finalizado dicho plazo el 14 de marzo de 2017, y solicitado la ampliación tan solo un día antes, esto es, el 13 de marzo de 2017".

5. El obligado tributario contestó al requerimiento mediante escrito fechado el 16 de marzo de 2017.

6. Obra en el expediente un recibo de cargo en cuenta de fecha 20 de marzo de 2017 del que parece desprenderse que se efectúa el ingreso de los 128.754,31 euros cuyo pago se pretendía aplazar/fraccionar.

7. El 23 de marzo de 2017 la Dependencia Regional de Recaudación dicta el acuerdo por el que inadmite la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, notificado al interesado el día 27 de marzo, por los motivos siguientes:

MOTIVOS DE INADMISIÓN DE APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS. ANEXO II

TRIBUTOS REPERCUTIDOS (TR)

La solicitud de aplazamiento/fraccionamiento objeto de resolución en el presente acuerdo ha sido objeto de inadmisión por no haber quedado acreditado que las cuotas de los tributos repercutidos, correspondientes a la deuda cuyo pago pretende aplazar o fraccionar, no han sido efectivamente cobradas. Por lo tanto, mediando el cobro o no habiendo acreditado que dicha circunstancia no se ha producido, debe efectuarse el ingreso de la deuda en los plazos establecidos en la normativa propia del tributo.

En dicho acuerdo se indican las consecuencias de la inadmisión en los términos siguientes:

CONSECUENCIAS DE LA INADMISIÓN

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

- Para las deudas que en el momento de la solicitud se encontraran en periodo voluntario, vencido éste sin que se haya procedido al ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se devengará el recargo del periodo ejecutivo que corresponda y, en su caso, los intereses de demora hasta la fecha de pago de la deuda.

- Si alguna de las deudas se encontraba en periodo ejecutivo de cobro, respecto de las mismas continuará el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido como consecuencia de la solicitud.

8. Como consecuencia de la inadmisión de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, con fecha 27 de marzo de 2017 se notificó al interesado providencia de apremio en relación con la deuda referida, señalándose que el día 20-02-2017 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha.

Segundo:

Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento-fraccionamiento interpuso el obligado tributario la reclamación nº 46/03833/2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) el día 25 de abril de 2017, que la estimó, anulando el acto impugnado, mediante resolución de 24 de julio de 2018, en los términos siguientes (la negrita es añadida)

QUINTO. La cuestión que aquí procede resolver se centra en determinar si es o no ajustado a Derecho el acuerdo por el que se inadmite la solicitud de fraccionamiento teniéndola por no presentada a todos los efectos después de haber sido atendido por la interesada el requerimiento de datos dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia al objeto de completar la solicitud presentada de acuerdo con lo señalado en el artículo 46.6 del RGR y de acreditar las circunstancias concurrentes del artículo 65.2.f) de la LGT.

Este tema ya ha sido abordado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 23 de febrero de 2017 (R.G. 5935/2016) interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, que para el caso de solicitudes de aplazamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta presentadas con anterioridad a la entrada en vigor el 01/01/2017 de la modificación normativa operada por el Real Decreto-ley 3/2016 de 2 de diciembre, fijó los siguientes criterios que consideramos aplicables a las solicitudes de aplazamiento de pago del impuesto sobre el valor añadido presentadas con posterioridad al 01/01/2017, pues en ambos casos procede la inadmisión de la solicitud conforme al artículo 65.2 LGT salvo que el contribuyente motive y acredite la concurrencia de las circunstancias previstas en la normativa:

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

- Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2.b) de la LGT y además aportar documentación tendente a acreditar que se dan o que presumiblemente pueden darse en el caso concreto las circunstancias legalmente previstas, pero esta

documentación se considere insuficiente, procede el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete.

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

Consecuentemente con el criterio contenido en la citada resolución, ha de concluirse que el **acuerdo aquí impugnado no es ajustado a Derecho y debe ser anulado, pues siendo la deuda por Impuesto sobre el Valor Añadido susceptible de aplazamiento o fraccionamiento en las condiciones previstas en el artículo 65.2.f), una vez notificado y atendido el requerimiento de datos, no cabe inadmitir la solicitud de fraccionamiento planteada para su pago, sino en todo caso denegarla, pues según la Administración no se acreditó debidamente que las cuotas que se pretendían fraccionar hubieran resultado impagadas.** Denegación, que dicho sea de paso, debe de estar lo suficientemente motivada, huyendo de cláusulas genéricas o estereotipadas, con expresa mención de los documentos requeridos que no han sido aportados por el contribuyente y de la incidencia que los mismos tienen en la resolución adoptada, de tal forma que aquel pueda conocer las razones que han movido a la Administración a proceder de esa determinada manera y, en base a ello, actuar en consecuencia.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

1. La interposición del presente recurso extraordinario responde a la necesidad de que, por parte de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, se dicte criterio sobre la aplicación que haya de darse al artículo 65.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2. En el artículo 65.2 de la LGT, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, se establece que:

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

(...)

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

(...)

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

En el texto de la exposición de motivos de la citada norma se recoge de manera inequívoca la imposibilidad de aplazar/fraccionar los tributos repercutidos, salvo que se acredite que los mismos no han sido objeto de cobro. Textualmente se señala al final del párrafo 11 del expositivo II: Además, **se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos**, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.

3. A la vista del precepto anterior, entiende este Departamento de Recaudación que constituye condición esencial del aplazamiento de deudas de tributos que deban ser legalmente repercutidos el que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas, porque en otro caso la solicitud de aplazamiento será objeto de inadmisión.

Una vez acreditado el no pago de esas cuotas, corresponderá entonces valorar la situación económico-financiera del solicitante y la garantía ofrecida, en su caso, lo que determinará la concesión o denegación del aplazamiento solicitado.

Este planteamiento se fundamenta en que el hecho de haberse pagado o no las cuotas repercutidas constituye una circunstancia objetiva previa, que determina la aplicabilidad de la excepción recogida en el artículo 65.2.f) de la LGT, de manera que solo en el segundo caso puede tramitarse la solicitud de aplazamiento, con el

pronunciamiento final que proceda. En este sentido, es ilustrativa de cuándo corresponde la inadmisión y cuándo el pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso nº 496/2017, que, aunque se referida a la figura de la suspensión, contiene una argumentación relevante a los presentes efectos:

Fundamento de derecho quinto. (...)

2. La primera observación que cabe hacer es que tal forma de resolver no es la ajustada a la razón de decidir. **Las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión.** No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud. (...)

Cuando, solicitado el aplazamiento de deudas cuyas cuotas han sido repercutidas, no se acredita la condición establecida de que no hayan sido pagadas, se produce un rechazo de la solicitud, sin necesidad de haber entrado al fondo de la misma, porque se incumple el presupuesto básico al que alude el artículo 65.2.f) de la LGT para entrar en su estudio y análisis.

Si lo dispuesto en el citado artículo se entendiera y aplicara de otro modo, como lo ha hecho el TEAR en su resolución, de manera que la apreciación del cumplimiento de la condición establecida respecto de la falta de pago de las cuotas repercutidas solamente se pudiera realizar tras la admisión a trámite de la solicitud, la norma quedaría vacía de contenido de manera absoluta, porque en ningún caso, en ninguno, procedería la inadmisión expresamente prevista en la misma.

4. Como se indica en el segundo párrafo del punto anterior, una vez efectuado el requerimiento para acreditar que las cuotas repercutidas que son objeto de la solicitud de aplazamiento no han sido pagadas por el deudor del solicitante del aplazamiento, solo en el supuesto de que sea atendido y se pruebe esa falta de pago, procederá el órgano competente de la Administración tributaria a admitir la solicitud, que será objeto de denegación o concesión de acuerdo con las normas generales que regulan los aplazamientos de pago.

A lo dicho no obsta el hecho de que la Administración tributaria formule un solo requerimiento, en el que se exige tanto la presentación de los datos y documentos que determinan la admisión a trámite de la solicitud como la de los que determinan la concesión del aplazamiento, todo ello siguiendo el principio de economía procesal y rapidez en la terminación de los procedimientos que informa el Derecho español y, en especial, el administrativo.

Es por ello que en el documento mismo de requerimiento de datos se consigna el siguiente apartado:

CONSECUENCIAS DE LA INADMISIÓN

Si atendido el requerimiento se considerara que no han quedado acreditadas las condiciones previstas por la Ley General Tributaria para el aplazamiento excepcional de los tributos repercutidos, su solicitud será objeto de acuerdo de inadmisión, el cual le será oportunamente notificado.

La citada inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos.

(...)

5. Resta por analizar la aplicabilidad del criterio establecido de ese Tribunal Central, contenido en su resolución de 23 de febrero de 2017, R.G. 5935-16, invocada por el TEAR en la resolución que es objeto del presente recurso.

La referida resolución en unificación de criterio se dictó respecto del artículo 65 de la LGT, tras la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Dicha norma establecía la posibilidad de aplazar las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que debiera cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta en los supuestos previstos por la normativa tributaria. Por el contrario, la regulación que el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, ha realizado para los aplazamientos de tributos repercutidos, determina el carácter de inaplazables, en términos absolutos, de las deudas correspondientes a dichas obligaciones, en el caso de que las mismas hayan sido objeto de cobro por parte del solicitante del aplazamiento.

La redacción de la norma no es casual: El legislador entendió aplazables las deudas derivadas de la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta en un solo supuesto: aquel en el que concurrieran los requisitos establecidos en el artículo 82.2 b) de la LGT. Dichos requisitos no vienen fijados por un hecho o circunstancia objetivos (como sí lo es la falta de cobro de dichas deudas), sino que se establecen en base a

conceptos jurídicos indeterminados (afectación sustancial al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de la actividad económica o graves quebrantos para la Hacienda Pública), que exigen en todo caso una valoración por parte de la Administración para determinar su concurrencia en cada caso concreto, lo que conllevaba que las solicitudes presentadas, una vez atendido el requerimiento efectuado al efecto, fueran admitidas para proceder a su examen y dictar una resolución motivada en la debía señalarse si en el caso concreto se daban o no dichos hechos y circunstancias.

Por el contrario, en los casos de tributos repercutidos, el propio hecho del cobro de las cuotas repercutidas por parte del solicitante de aplazamiento -que es completamente objetivo-, determina que tales deudas sean inaplazables, de acuerdo con el artículo 65.2.f) de la LGT, que ordena además la inadmisión de la solicitud por esa causa.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del recurso extraordinario de alzada y que se establezca como criterio que "las solicitudes de aplazamiento de tributos repercutidos serán objeto de inadmisión cuando, contestado el requerimiento para que el solicitante acredite que las cuotas repercutidas no han sido cobradas por él, este hecho no haya quedado probado".

Cuarto:

El 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, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes en el plazo concedido a tal efecto:

1. La Administración inadmite la solicitud de aplazamiento alegando una supuesta falta de prueba sobre el cobro de cuotas repercutidas, cuando este extremo fue probado en la propia solicitud de aplazamiento. En su caso procedía la desestimación.

2. Si la Administración consideraba que la solicitud de aplazamiento tenía algún defecto, debería haber requerido a mi representada, o alternativamente debía haber desestimado la solicitud de aplazamiento de la deuda, no la inadmisión.

3. Requerimiento de datos excesivo, arbitrario y carente de soporte legal. Exigencia de una prueba diabólica.

4. Falta de motivación del acuerdo de inadmisión del aplazamiento.

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 (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida se concreta en determinar si las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de tributos repercutidos en las que el solicitante alega no haber cobrado las cuotas repercutidas y aporta además la documentación que, a su juicio, demuestra dicha circunstancia, deben ser objeto de inadmisión (como postula el Director recurrente) o de denegación (como sostiene el TEAR) cuando, contestado el requerimiento para completar esa acreditación, este hecho no haya quedado probado.

Tercero:

Dispone el artículo 65 de la LGT, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, aplicable a los hechos aquí examinados:

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

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 siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
- e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- f) **Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.**
- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

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.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 65 de la LGT en los términos arriba expresados. Tal como señala la Exposición de motivos del citado Real decreto-ley "... se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute". De ello se infiere, tal como indica el Director recurrente, que constituye condición esencial para la concesión del aplazamiento/fraccionamiento de deudas de tributos que

deban ser legalmente repercutidos el que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente cobradas.

Los artículos 46 y 47 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), establecen lo siguiente en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

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. A estos efectos, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en período voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

b) Deudas que se encuentren en período ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

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

Artículo 47. Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

1. Serán inadmitidas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en los siguientes casos:

a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos regulados en el artículo 305 del Código Penal, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento de comprobación o investigación.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en éste párrafo b) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, esta última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

2. La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

3. La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos.

4. Contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

Se hace necesario recordar en este momento las vicisitudes por las que atravesó la solicitud de aplazamiento-fraccionamiento en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada.

El obligado tributario solicitó en período voluntario aplazamiento/fraccionamiento de una deuda por IVA correspondiente al modelo 303 de enero de 2017 señalando en su escrito que la cantidad corresponde a cuotas repercutidas no cobradas y adjuntando documento en el que consta la relación de facturas emitidas con identificación de las cobradas y las no cobradas. Posteriormente, la Administración tributaria al apreciar que dicha solicitud "no reúne los requisitos establecidos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios" le requiere para que "proceda a subsanar tales defectos y/o aportar los documentos que se detallan en el Anexo II", entre los que se encuentran determinados documentos encaminados a acreditar que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente cobradas.

Formulada solicitud de ampliación del plazo para contestar al requerimiento, dicha solicitud fue denegada por la Administración por no haberse presentado con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar, tal como exige la normativa. El interesado contestó fuera de plazo al requerimiento. La Administración tributaria inadmitió la solicitud de aplazamiento "por no haber quedado acreditado que las cuotas de los tributos repercutidos, correspondientes a la deuda cuyo pago pretende aplazar o fraccionar, no han sido efectivamente cobradas".

Dada la notoria parquedad del acuerdo de inadmisión, en el que no hay referencia alguna al análisis de los documentos aportados por el interesado en contestación al requerimiento y al porqué de su insuficiencia acreditativa, ni a la exclusión probatoria de los mismos por su presentación fuera de plazo, no cabe concluir inequívocamente, a juicio de este Tribunal Central, si la falta de acreditación del no cobro de los tributos repercutidos se debió a que la Administración no tuvo en cuenta la documentación aportada en contestación al requerimiento por la extemporaneidad de su presentación o al hecho de que fue considerada insuficiente para tal fin. Lo cierto es que no hay explicación alguna en el acuerdo de inadmisión sobre las causas de la insuficiencia probatoria de la documentación aportada por el interesado, evidenciándose una manifiesta falta de motivación de dicho acto.

El TEAR considera que la Administración tributaria valoró los documentos aportados por el obligado tributario en contestación al requerimiento. Ello parece deducirse, sin género de duda, a la vista del primer párrafo del fundamento de derecho quinto de su resolución, donde se dice: "La cuestión que aquí procede resolver se

centra en determinar si es o no ajustado a Derecho el acuerdo por el que se inadmite la solicitud de fraccionamiento teniéndola por no presentada a todos los efectos **después de haber sido atendido por la interesada el requerimiento de datos** dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia al objeto de completar la solicitud presentada de acuerdo con lo señalado en el artículo 46.6 del RGR y de acreditar las circunstancias concurrentes del artículo 65.2.f) de la LGT". Pero sobre todo a partir de la conclusión de su resolución, cuando señala que: "Consecuentemente con el criterio contenido en la citada resolución, ha de concluirse que el acuerdo aquí impugnado no es ajustado a Derecho y debe ser anulado, pues siendo la deuda por Impuesto sobre el Valor Añadido susceptible de aplazamiento o fraccionamiento en las condiciones previstas en el artículo 65.2.f), **una vez notificado y atendido el requerimiento de datos**, no cabe inadmitir la solicitud de fraccionamiento planteada para su pago, sino en todo caso denegarla". Resulta claro, pues, que para el TEAR la contestación al requerimiento fue tomada en consideración -y calificada de insuficiente- por el órgano de recaudación a la hora de inadmitir la solicitud de aplazamiento.

Por su parte, las alegaciones del Director recurrente apuntan también en la misma dirección que el TEAR a juzgar por el criterio cuya unificación pretende: "las solicitudes de aplazamiento de tributos repercutidos serán objeto de inadmisión cuando, **contestado el requerimiento** para que el solicitante acredite que las cuotas repercutidas no han sido cobradas por él, este hecho no haya quedado probado". Es decir, el Director parte también de la base de que el órgano de recaudación tomó en consideración la documentación aportada por el obligado tributario en contestación al requerimiento y la consideró insuficiente para acreditar que las cuotas de IVA repercutidas no habían sido cobradas.

Así las cosas, este Tribunal Central considera como cuestión pacífica que el órgano de recaudación tomó en consideración los documentos aportados por el obligado tributario en contestación al requerimiento y los juzgó insuficientes para acreditar que las cuotas repercutidas no habían sido cobradas.

Resulta claro que la otra alternativa, la de que dicho órgano pudiera haber rechazado por extemporánea la contestación al requerimiento, conduciría sin duda al archivo de la solicitud de aplazamiento sobre la base de lo dispuesto en el artículo 46.6 del RGR, del que se desprende que la no atención del requerimiento en plazo determina que la solicitud se tenga por no presentada y se archive sin más trámite. En efecto, este Tribunal Central, en su resolución de 26 de abril de 2018 (RG 6063/2017) dictada en unificación de criterio, estableció como doctrina:

En el caso de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento presentada 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 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.

El criterio anterior es aplicable incluso en el supuesto de que ese archivo se dicte con posterioridad a la contestación del interesado formulada fuera de plazo.

En el supuesto de que el plazo de diez días 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.

Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que comparte el criterio sostenido por el TEAR en su resolución, no pudiendo aceptar el que propone el Director recurrente.

En efecto, en nuestra resolución de 23 de febrero de 2017 (RG 5935/2016), dictada en unificación de criterio, sentamos la siguiente doctrina en lo que concierne a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento del pago de retenciones e ingresos a cuenta:

-En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta, procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que su falta de concesión pudiera

afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública y no aporte documentación tendente a que pretenda acreditar la concurrencia de estas circunstancias en el momento de presentación de su solicitud.

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

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

A juicio de este Tribunal Central los criterios de esa resolución son plenamente trasladables al supuesto examinado en el presente recurso en que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento se refiere a tributos repercutidos. Dicho con otras palabras, este Tribunal Central no encuentra razones para llegar a una conclusión distinta en el supuesto aquí examinado, dadas las similitudes de ambos casos. Así:

A) En ambos casos (retenciones y tributos repercutidos) existen restricciones normativas para la concesión del aplazamiento/fraccionamiento del pago de las deudas.

Por lo que respecta a las retenciones, como dijimos en nuestra resolución de 27 de febrero de 2020 (RG 3322/2018), "Los preceptos transcritos establecen, pues, como regla general el carácter no aplazable de las deudas por retenciones, de manera que que **el aplazamiento sólo podrá concederse en supuestos excepcionales contemplados en el artículo 82.2b) de la LGT**, esto es, cuando el retenedor acredite que la ejecución de su patrimonio puede afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o puede producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública".

En lo que concierne a los tributos repercutidos, las deudas son inaplazables **salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.**

B) La razón de ser de las restricciones normativas es similar en ambos casos.

En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta, tal como señalamos en nuestra resolución de 27 de febrero de 2020 (RG 3322/2018), "....es la propia naturaleza de las retenciones a cuenta, en tanto que cantidades detraídas o descontadas de los pagos efectuados a terceros, la que determina que no existan problemas de tesorería para su ingreso y, por ende, que no se justifique la concesión de aplazamiento a quien debe practicarlas, esto es, al retenedor".

En los tributos repercutidos, como indicamos en nuestra resolución de 8 de junio de 2020 (RG 4904/2017), ".... la entrada de liquidez en el obligado tributario por la repercusión de las correspondientes cuotas al obligado a soportar dicha repercusión, motiva la imposibilidad de aplazar o fraccionar esas deudas tributarias, y por consiguiente, faculta a la Administración Tributaria a inadmitir este tipo de solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento salvo en aquellos casos en que justifique que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente cobradas".

C) Las restricciones normativas para la concesión del aplazamiento/fraccionamiento son, en ambos casos, cuestiones de hecho que deben ser acreditadas por el obligado tributario y valoradas por la Administración.

En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta, el interesado debe acreditar que la ejecución de su patrimonio puede afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o puede producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

En el supuesto de los tributos repercutidos el obligado tributario debe justificar que las cuotas repercutidas no han sido pagadas.

Cierto es, como apunta el Director recurrente, que en el caso de las retenciones el legislador emplea conceptos jurídicos indeterminados (afectación sustancial al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de la actividad económica o graves quebrantos para la Hacienda Pública) a la hora de fijar los requisitos para poder conceder el aplazamiento, en tanto que en el supuesto de los tributos repercutidos se limita a establecer la necesidad de que las cuotas repercutidas no hayan sido pagadas, concepto jurídico éste, el del pago, plenamente objetivo y determinado.

Ahora bien, tales diferencias no impiden, por un lado, concluir que en ambos casos son hechos los que deben ser acreditados por el obligado tributario para poder acceder al aplazamiento, aún cuando pueda resultar más difícil hacerlo en un caso que en otro. En efecto, en el supuesto de tributos repercutidos el interesado ha de acreditar que las cuotas repercutidas no han sido cobradas. Tal justificación -de un hecho negativo- conllevará, según los casos, acreditar que no se ha producido aún el vencimiento de la deuda repercutida o que, producido éste, el sujeto repercutido no la ha satisfecho. En este último caso, el solicitante del aplazamiento podrá intentar acreditar el impago mediante la aportación de requerimientos de pago al deudor posteriores al vencimiento o mediante un documento de reconocimiento de la deuda por este último emitido con posterioridad a su vencimiento. En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta el obligado tributario deberá justificar las situaciones descritas por los citados conceptos jurídicos indeterminados mediante la acreditación de hechos concretos que las ponen de manifiesto o que constituyen indicios en tal sentido.

Y tales diferencias, no impiden, por otro lado, afirmar que en ambos casos la Administración tributaria debe valorar las pruebas aportadas por el interesado para intentar acreditar los hechos determinantes de la posibilidad de solicitar el aplazamiento/fraccionamiento.

Conviene recordar en este sentido lo que señalaba el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de octubre de 2015 (Rec. casación 3393/2013):

2ª) **El aplazamiento (en su caso, el fraccionamiento) es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. Por lo tanto, la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional**, como parecen entender el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Sala de instancia; si lo fuera, la Administración podría optar entre indiferentes jurídicos y resolver mediante criterios de mera oportunidad.

No otra cosa deriva del artículo 6 de la Ley General Tributaria de 2003: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]». **Se trata pues de una potestad reglada, que la Administración tributaria ha de ejercer aplicando al caso concreto los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma** ("situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago", "suficiencia e idoneidad de las garantías", "conurrencia de las condiciones precisas para obtener la dispensa de presentarlas"). Así se obtiene además del Reglamento General de Recaudación de 2005, cuando, en su artículo 51.1, precisa que el órgano administrativo «examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la insuficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará las condiciones precisas para obtenerla». **No hay en esta redacción ningún margen de maniobra para la Administración si concurren los requisitos señalados por el legislador, si bien le incumbe examinar, valorar y decidir si realmente concurren en cada caso, pero cuando están presentes no le cabe denegar el aplazamiento.**

Aunque la sentencia citada alude a los requisitos de fondo de los aplazamientos/fraccionamientos, de ella se infiere igualmente que a la hora de aplicar los conceptos jurídicos indeterminados que han de concurrir para que pueda solicitarse el aplazamiento/fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta (que la ejecución del patrimonio del solicitante pueda afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pueda producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública), si bien corresponde a la Administración valorar si concurren en cada caso, cuando están presentes no le cabe a aquélla rechazarlos. Entiende este Tribunal Central, en consecuencia, que la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en los requisitos de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta, a diferencia de lo que sucede en las relativas a tributos repercutidos -en que el concepto "pago" está determinado jurídicamente-, no permite tratar ambos tipos de solicitud de manera distinta, toda vez que la potestad de la Administración es reglada, de manera que, valoradas las pruebas, no puede ésta

negar la concurrencia de los requisitos si efectivamente están presentes, por mucho que estén constituidos por conceptos jurídicos indeterminados. Dicho de otro modo, el que los requisitos de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de retenciones estén constituidos por conceptos jurídicos indeterminados no otorga a la Administración, frente a los casos de aplazamientos de tributos repercutidos en los que el requisito del pago es un concepto jurídico determinado, una potestad discrecional para resolver con criterios de mera oportunidad.

Por tanto, no comparte este Tribunal Central la diferencia de trato que propugna el Director recurrente entre el supuesto de retenciones (al que alude la resolución de este Tribunal Central de 23 de febrero de 2017 - RG 5935/2016- dictada en unificación de criterio) y el de tributos repercutidos sobre la base de que en el primero los "requisitos no vienen fijados por un hecho o circunstancia objetivos (como sí lo es la falta de cobro de dichas deudas), sino que se establecen en base a conceptos jurídicos indeterminados (afectación sustancial al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de la actividad económica o graves quebrantos para la Hacienda Pública), que exigen en todo caso una valoración por parte de la Administración para determinar su concurrencia en cada caso concreto, lo que conllevaba que las solicitudes presentadas, una vez atendido el requerimiento efectuado al efecto, fueran admitidas para proceder a su examen y dictar una resolución motivada en la debía señalarse si en el caso concreto se daban o no dichos hechos y circunstancias". Y no la comparte porque, como se ha dicho más arriba, tanto en el supuesto de retenciones como en el de tributos repercutidos resulta precisa la valoración administrativa de los hechos y documentos aportados por el interesado con los que pretende justificar la concurrencia de las circunstancias que posibilitan los aplazamientos/fraccionamientos en cuestión, valoración que es fruto de una potestad reglada y no discrecional.

Así las cosas, debemos llegar en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada a conclusiones similares a las manifestadas en nuestra resolución de 23 de febrero de 2017 (RG 5935/2016), de manera que:

-En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de tributos repercutidos, procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y no aporte documentación tendente o que pretenda acreditar la concurrencia de esta circunstancia en el momento de presentación de su solicitud.

-Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y además aportar documentación tendente a acreditar esta circunstancia-, pero esta documentación se considere insuficiente, procede el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete la solicitud.

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

No es cierto, por tanto, lo que señala el Director recurrente de que si lo dispuesto en el artículo 65.2.f) de la LGT "se entendiera y aplicara de otro modo, como lo ha hecho el TEAR en su resolución, de manera que la apreciación del cumplimiento de la condición establecida respecto de la falta de pago de las cuotas repercutidas solamente se pudiera realizar tras la admisión a trámite de la solicitud, la norma quedaría vacía de contenido de manera absoluta, porque en ningún caso, en ninguno, procedería la inadmisión expresamente prevista en la misma".

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

-En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de tributos repercutidos, procede la inadmisión en el caso de que el interesado no motive su solicitud en que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y no aporte documentación tendente a acreditar la concurrencia de esta circunstancia en el momento de presentación de su solicitud.

-Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar que las cuotas repercutidas no han sido cobradas y además aportar documentación tendente a acreditar esta circunstancia-, pero esta documentación se considere insuficiente, procede el requerimiento de subsanación por parte de la Administración para que se complete la solicitud.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.