

Roj: **STS 748/2017 - ECLI:ES:TS:2017:748**Id Cendoj: **28079130022017100074**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **28/02/2017**Nº de Recurso: **402/2016**Nº de Resolución: **334/2017**Procedimiento: **Recurso de casación**Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 4610/2015,**  
**STS 748/2017**

## SENTENCIA

En Madrid, a 28 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **402/2016**, interpuesto por el Procurador don Luis Pozas Osset, en nombre y representación de la entidad mercantil **TIMPA, S.L.**, contra la sentencia de 14 de diciembre de 2015, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 101/2014, sobre aplazamiento y fraccionamiento de liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Séptima- de la Audiencia Nacional dictó, el 14 de diciembre de 2015, sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 101/2014, promovido por la sociedad TIMPA, S.L. frente a la desestimación presunta, por silencio administrativo, del recurso de alzada interpuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 29 de noviembre de 2012, relativa, de una parte, al acuerdo de 9 de noviembre de 2010, de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Andalucía de la Agencia Tributaria, sobre denegación de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009; y a la providencia de apremio dictada al respecto. Dicha impugnación fue extensiva a la resolución expresa del recurso de alzada por el TEAC, que lo estimó en parte, anulando la providencia de apremio y confirmando la denegación del aplazamiento solicitado.

**SEGUNDO** .- Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia el 14 de diciembre de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"...FALLAMOS: Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo número 101/2014, e interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Luis Pozas Osset, en representación de la entidad TIMPA S.L., contra, primero, contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada interpuesto contra la resolución desestimatoria dictada por el TEAR de Andalucía en fecha 29 de noviembre de 2012, recaída en las reclamaciones acumuladas 41/01654/2011 y 41/06431/2011, y contra la resolución expresa de dicho recurso de alzada, dictada en fecha 28 de abril de 2015, en la R.G. 1238/2013, por la cual estima en parte el recurso de alzada, anulando la providencia de apremio, confirmando la resolución



del TEAR de Andalucía en cuanto que confirma la denegación del aplazamiento solicitado, por ser la misma conforme a derecho. No se hace expresa condena en costas..."

**TERCERO** .- Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal de TIMPA, S.L. presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, tenido por preparado en diligencia de ordenación de 19 de enero de 2016.

**CUARTO** .- Emplazadas las partes, el Procurador Sr. Pozas Osset, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 4 de marzo de 2016 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala que: "... *estimando el recurso, case y anule la resolución recurrida, y resuelva estimar las pretensiones de la demanda, declarando nulas o anulando y dejando sin efecto las resoluciones recurridas, del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía de 29 de noviembre de 2012 y del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de abril de 2015, en relación con la denegación del aplazamiento/fraccionamiento...*".

**QUINTO** .- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 11 de mayo de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta **Sección Segunda** para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 28 de junio de 2016 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida, a fin de que en plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado, en escrito de 12 de julio de 2016, en que interesa la inadmisión o desestimación del recurso, con confirmación de la sentencia recurrida e imposición de costas a la parte contraria.

**SEXTO** .- Por providencia de la Sala de 7 de noviembre de 2016 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 14 de febrero de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 14 de diciembre de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 101/2014 , seguido a instancia de la entidad TIMPA, S.L. frente a la desestimación presunta -luego extendida a la expresamente dictada el 28 de abril de 2015-, actos administrativos a todos los cuales ya se ha hecho referencia bastante con anterioridad.

**SEGUNDO** .- Las razones que llevaron a la Sala de instancia a la desestimación del recurso, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46.6 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, son las siguientes, que se transcriben de forma literal:

"[...] **PRIMERO**: La parte recurrente impugna la resolución del TEAR de Andalucía en fecha 29 de noviembre de 2012, recaída en las reclamaciones acumuladas 41/01654/2011 y 41/06431/2011, relativas respectivamente, la primera contra el acuerdo de fecha 9 de noviembre de 2010, dictado por la Dependencia regional de Recaudación de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Andalucía, Ceuta y Melilla, por la cual denegaba la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento del importe de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, por importe de 1.904.087 ? y la segunda contra la providencia de apremio dictada como consecuencia del impago en periodo voluntario dictada en fecha 26 de enero de 2011, por el importe del principal indicado y el recargo de apremio por importe de 380.817,8 ?, y en segundo lugar contra la resolución expresa de dicho recurso de alzada, dictada en fecha 28 de abril de 2015, en la R.G. 1238/2013, por la cual estima en parte el recurso de alzada, anulando la providencia de apremio, confirmando la resolución del TEAR de Andalucía en cuanto que confirma la denegación del aplazamiento solicitado.

Los hechos en los que se basa este recurso son los siguientes:

La recurrente presentó el 21 de julio de 2010, solicitud de aplazamiento fraccionamiento para el pago de la deuda derivada de la autoliquidación presentada en esa misma fecha por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, por importe de 1.904.087,33 ? solicitando para su pago veinte plazos con periodicidad anual partir del día 5 de julio de 2011, presentando el día 30 del mismo mes un nuevo escrito en el que tras proponer el pago en cuatro años y no en los veinte inicialmente señalados, ofrecía como garantía la constitución de hipoteca unilateral sobre determinado inmuebles.

En fecha 5 de octubre de 2010, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla notificó a la interesada requerimiento en el que señalando que la solicitud de aplazamiento no contiene los requisitos exigidos en el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación ,



se le requiere para que en el plazo de diez días hábiles a contar desde el siguiente al recibo de su notificación aporte entre otros los documentos siguientes:

En caso de no poder obtener aval solidario deberá aportar, en función del tipo de garantía ofrecida o de si solicita dispensa de garantía, la siguiente documentación:

A) Si ofrece Hipoteca Inmobiliaria Unilateral favor del Estado, se aportará:

Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener aval ante las entidades de crédito con las que opere habitualmente o sociedades de garantía recíproca en las que participe (esto es, documento original de la Certificación de Denegación de aval emitido por las entidades colaboradoras correspondientes). (...)

Informe de tasación completo, actualizado e individualizado de cada uno de los inmuebles ofrecidos en garantía, realizada por empresa autorizada o profesionales independientes debidamente inscritos en el Registro de Entidades especializadas en tasación del Banco de España, conforme a la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo sobre normas de valoración de bienes inmuebles, con finalidad de Garantía Hipotecaria de créditos o prestamos. (DOCUMENTO ORIGINAL O COPIA COTEJADA) y SIN QUE EL INFORME ESTÉ SUJETO A NINGÚN TIPO DE CONDICIONANTE.

En contestación al citado requerimiento la interesada presentó escrito el 18 del mismo mes aduciendo no poder aportar certificaciones bancarias denegatorias de su solicitud de aval (por negarse actualmente las entidades de crédito a expedirlas) y aportando aparte otra documentación, la relativa a la garantía inmobiliaria ofrecida (notas simples de las fincas, certificado de cargas e informe de tasación efectuado por empresa independiente).

A la vista de dicha documentación la Administración dictó acuerdo el 9 de noviembre de 2010, denegando el aplazamiento fraccionamiento en base a los siguientes motivos:

- Por no haber quedado subsanados, tras el oportuno requerimiento al efecto, los defectos observados en su solicitud.
- No aporta, previo requerimiento de la AEAT notificado en fecha 05-10-10, Certificación original de la denegación de aval emitido por las entidades colaboradoras correspondientes, ya que el documento aportado es una declaración del apoderado de la sociedad solicitante; así como tampoco aporta informe de tasación ACTUALIZADO de cada uno de los inmuebles ofrecidos en garantía, ya que la tasación aportada se encuentra caducada desde 2005.
- Contra el indicado acuerdo, se interpuso reclamación económico-administrativa nº 41/01654/11 ante el TEAR de Andalucía.

Ante el impago de la cantidad reclamada, la citada Dependencia Regional de Recaudación, dictó para su cobro providencia de apremio el 6 de enero de 2011, contra la que presentó recurso de reposición desestimado por acuerdo de 4 de marzo de 2011, y contra la misma reclamación económico administrativa, nº 41/06431/11, que fue desestimada juntamente con la anterior, a la que se había acumulado por la resolución objeto de este recurso de fecha 29 de noviembre de 2012.

Contra esta resolución se interpuso recurso de alzada, con el resultado ya conocido.

Contra la resolución del TEAC que estimó en parte dicho recurso de alzada se

interpuso el presente recurso, y en relación únicamente con el acuerdo de fecha 9 de noviembre de 2010, que desestima la petición de aplazamiento fraccionamiento de pago, realiza las siguientes alegaciones:

Los motivos por los cuales se deniega tal aplazamiento se concretan en que existen una serie de omisiones formales, como es no haber aportado el original de la denegación del aval y los actos que había realizado para su petición, y que la tasación de los inmuebles ofrecidos como garantía mediante la constitución de hipoteca unilateral, caducaba en fecha 21 de agosto de 2005, habiendo sido emitido el 21 de febrero de 2005, por lo que debería habersele concedido un nuevo plazo de subsanación.

El Abogado del Estado se opone a tales pretensiones, en base a los argumentos contenidos en su contestación a la demanda.

**SEGUNDO** : El artículo 46.6 del R.D. 939/2005 , precepto aplicado por las resoluciones impugnadas, establece:

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.

**TERCERO:** El requerimiento que se le hizo a la parte actora, en su día, contenía la siguiente advertencia:

De no atender este requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud, y se archivará sin más trámite. En consecuencia: Para las deudas que en el momento de la solicitud se encontraban 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.

Si habiendo sido contestado en plazo este requerimiento no se entienden subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud.

**CUARTO:** A la vista del contenido del artículo referenciado, y de los hechos narrados, nos hallamos que la hoy recurrente, solicitó el aplazamiento y fraccionamiento de pago en una serie de plazos, y ofreció ciertas garantías, a cuya petición recayó acuerdo requiriéndola para que subsanase ciertos defectos formales que se habían detectado por la Dependencia de Recaudación, con el contenido y la advertencia ya dichos, y dentro de plazo de requerimiento, aporta ciertos documentos, entre ellos el certificado justificando la no expedición de aval y la tasación de los inmuebles ofrecidos en garantía pero sin que estuviese sometida a ninguna condición, pues el informe de tasación se había hecho hasta el 21 de agosto de 2005, y nos hallábamos en octubre de 2010, sin que se hubiese subsanado dicho defecto, lo que dio lugar, a como se había apercibido, se procediese a denegar el aplazamiento solicitado.

No puede pretenderse que se hubiese concedido un nuevo plazo de subsanación cuando había quedado claro y terminante la forma en que debería subsanarse el defecto denunciado.

El hecho que cuando solicita el aplazamiento del importe de la providencia de apremio se accediese a ello, es debido a que la tasación de los bienes sobre los que ha constituido de forma unilateral una hipoteca inmobiliaria voluntaria, se solicita del Banco de Santander se practique una nueva tasación, por lo que se abandona la ya efectuada en fecha 21 de febrero de 2005, con validez hasta el 21 de agosto de 2005.

Por todo lo dicho, procede desestimar el recurso interpuesto, sin hacer expresa condena en cuanto al pago de las costas causadas en esta instancia, al haberse reconocido parte de las pretensiones e la parte, por resolución expresa del TEAC, obteniendo satisfacción extraprocésal al efecto, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 1239 de la Ley 29/98 [...].

**TERCERO** .- Frente a la mencionada sentencia, la entidad TIMPA, S.L. ha interpuesto recurso de casación, articulando al efecto los dos siguientes motivos:

1º) Con fundamento en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, se denuncia la infracción por la sentencia de instancia del artículo 46.6 del Reglamento General de Recaudación, toda vez que en ella no se reconoce la necesidad de que la Administración hubiera permitido una nueva posibilidad de subsanación de los defectos formales observados, en lugar de acordar la denegación del aplazamiento.

Indica a propósito de esta infracción la parte recurrente que "...la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía denegó la solicitud de aplazamiento presentada por mi mandante únicamente en base a razones





*puramente formales como la falta de aportación de certificación original de la denegación de aval emitido por las entidades bancarias correspondiente (a pesar de haberse indicado de forma reiterada la negativa de las entidades de crédito a expedir estos certificados, razón por la que no pudo aportarse), así como el hecho de no hallarse actualizado el Informe de tasación de los inmuebles ofrecidos en garantía.*

*Sin embargo, estos defectos formales podrían haber sido subsanados si la Administración Tributaria hubiera concedido un nuevo plazo y con ello una nueva oportunidad para ello. En efecto, debe quedar claro que mi representada tuvo siempre el ánimo de subsanar los defectos apreciados por la Administración Tributaria, aportando para ello la documentación que en cada momento se le solicitó, llegando incluso a aportar más documental con la interposición del recurso en vía administrativa contra la denegación del aplazamiento/fraccionamiento, documental que, si bien subsanaba completamente los defectos formales apreciados por la Administración, ya no fue valorada por la misma, por considerar que se había aportado en un momento procesal no adecuado..."*

2º) También con amparo en el artículo 88.1.d) de la LJCA, por vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima que deben predicarse de las Administraciones públicas (art. 3.1 de la Ley 30/92), que a su juicio determina taxativamente la conculcación de los artículos 24 y 9.3 de la Constitución Española.

El fundamento de tal pretendida vulneración es que, al parecer de la recurrente, *"...en el presente caso la sentencia recurrida no ha tenido en consideración los principios rectores de buena fe y confianza legítima antes citados, que motivan la estimación del presente recurso, exigiendo la concesión de un nuevo plazo de subsanación. La decisión de la Sala de instancia de desestimar erróneamente el presente recurso, vulnerando los principios arriba enunciados, determina igualmente la vulneración de los artículos 9.3 y 24 CE ...*

*...En efecto, resulta desproporcionada y, evidentemente, contraria a los principios rectores de buena fe y confianza legítima antes citados, la decisión de denegar el fraccionamiento solicitado en base a la falta de un requisito formal que bien podía haberse subsanado de haberse otorgado nuevo plazo para ello..."*

**CUARTO** .- Debemos abordar, en primer término, la inadmisibilidad del recurso de casación que plantea el Abogado del Estado y que, cabe adelantar, no puede ser acogida, toda vez que del contenido del escrito de interposición no puede alcanzarse la conclusión de la falta de fundamento que, sin nombrarla, se preconiza.

A tal respecto, la razón que se esgrime en el escrito de oposición para sustentar su concurrencia, es, literalmente, que *"...la recurrente al interponer el recurso de casación y articular los motivos, ataca la resolución administrativa, la resolución del TEAC, en vez de atacar e impugnar la sentencia recurrida. No respeta la técnica casacional. Quien así actúa, por esta forma de interponer el recurso, ya el mismo es inadmisibile, como ha reconocido abundante Jurisprudencia..."*

*...Los fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida no se desvirtúan, a juicio de esta representación, por las alegaciones formuladas de contrario que no sirven para acreditar la realidad de la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia, motivos en que se supone se funda el recurso"*.

Pues bien, tal infracción de las reglas procesales que disciplinan la casación no se manifiesta con la nitidez y claridad que serían precisas, en ese motivo, para provocar la inadmisión preliminar del recurso de casación. Por el contrario, dicho objetivo de censura directa al acto administrativo combatido en la instancia, advertido por el Abogado del Estado, aun admitiéndolo presente en buena parte del desarrollo dialéctico del recurso de casación, convive entremezclado, en la exposición de los dos motivos casacionales, con otros razonamientos que sí pueden sustentar la denuncia de que la Sala habría infringido los preceptos reglamentarios y principios generales del Derecho que se invocan, al tiempo que se reivindica la aplicación al caso de la doctrina jurisprudencial que se cita en el recurso y, finalmente, también se suponen conculcados los principios de confianza legítima y buena fe, de suerte que, fuera o no atinada esa cita y su subsiguiente argumentación, todo ello resulta razón suficiente para franquear el acceso a la casación, criterio en que somos concordes con el ya anticipado en la providencia de admisión del recurso.

El análisis del recurso de casación -respecto del alegato del Abogado del Estado de que el recurso aborda la impugnación como si de una segunda instancia se tratase, desconociendo por ende la técnica casacional-debe afrontarse, por tanto, con la precisa delimitación, con ocasión del examen de los motivos articulados, sin rechazarse su estudio de forma liminar con una inadmisibilidad que la Ley reserva para la "manifiesta" falta de fundamento (artículo 93.2.d) de la LJCA), esto es, para los casos -distintos del que examinamos- en que tal defecto sea claro y evidente.

**QUINTO** .- Se impone, además, otra aclaración preliminar al examen de fondo, cual es la duda que se suscita a este Tribunal Supremo sobre el sentido y finalidad del propio recurso de casación, así como acerca del mantenimiento de la legitimación activa del recurrente, habida cuenta del hecho de que, según reconocimiento propio y explícito, la misma deuda tributaria acerca de la cual se denegó la solicitud de aplazamiento, objeto de



enjuiciamiento en el pleito de instancia, habría dado lugar a un posterior acuerdo favorable, en que se aceptó la solicitud, así como las garantías ofrecidas a que se condicionaba. Tal acuerdo, adoptado el 6 de octubre de 2011, figura en el expediente administrativo -folios 42 a 44-, de suerte que bien pudo la Sala de instancia tomarlo en consideración a los efectos procesales inherentes, como el de la pérdida de objeto -más bien inexistencia originaria, porque el acto de concesión del aplazamiento es anterior al proceso mismo, e incluso también a la interposición de la reclamación económico-administrativa en primera instancia-. También pudo conocerlo y valorarlo el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, puesto que no se trata de un documento que apareciera por vez primera en el recurso de casación.

Pero, por otra parte, al margen de la valoración que nos pudiera merecer el sentido práctico de este recurso y el carácter legítimo del interés que lo inspira, lo cierto es que no consta, con anterioridad a dicho acuerdo, la solicitud a la que por medio de él se dio respuesta, de suerte que no podemos llegar a conocer si las circunstancias concurrentes que dieron lugar a dicha resolución y las razones aducidas para la obtención del aplazamiento, a través de esa segunda solicitud, eran idénticas o no, como se alega, a las concurrentes en el caso que nos ocupa, de suerte que tal acto fuera determinante de la respuesta que hemos de ofrecer ahora.

**SEXTO** .- Procede, por tanto, abordar el primer motivo de casación, que dirige su crítica a la sentencia por infracción del artículo 46.6 del Reglamento General de Recaudación , aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Dicho artículo, bajo la rúbrica de *solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento* , establece lo siguiente:

*"...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 periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.*

*Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.*

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

La razón manifestada por la Administración tributaria para denegar el aplazamiento del pago de la liquidación fue el incumplimiento de los requisitos necesarios para dar curso a la solicitud, debido a la falta de aportación de dos documentos esenciales -y a la consiguiente ausencia de acreditación de los hechos que en ellos debieron figurar-: a) el primero, no se aportó certificación original de la denegación de aval emitido por las entidades colaboradoras correspondientes, indicando el órgano de recaudación que el documento presentado no consistía en la certificación de entidad bancaria o crediticia acreditativa de la denegación de dicho aval, sino en una declaración del apoderado de TIMBA, en la que daba cuenta a la Administración de la imposibilidad de la obtención de tales documentos, bajo el pretexto de que las entidades se negaban a expedirlas; b) el segundo, la falta de aportación de informe de tasación actualizado de cada inmueble ofrecido en garantía, ya que la tasación aportada se encontraba caducada desde 2005.

La resolución del motivo requiere, como hemos dicho en las sentencias de 13 , 15 y 21 de octubre de 2015 ( recursos de casación nº 3393/2013 , 3037/2014 y 387/2014 ), a propósito de un supuesto de hecho que guarda cierta semejanza con el que ahora nos ocupa, que hagamos referencia a la regulación, aplicable *ratione temporis* al caso de autos, del aplazamiento en el pago de las deudas tributarias.

1. Conforme al artículo 62.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , las deudas tributarias deben pagarse en los plazos establecidos por la normativa de cada tributo. No obstante, el artículo 65.1 autoriza que las deudas tributarias, tanto si se encuentran en periodo voluntario como ejecutivo, puedan aplazarse o fraccionarse en los términos que reglamentariamente se fijen, previa solicitud del obligado tributario, siempre que su situación económico-financiera le impida de forma transitoria efectuarlo en los plazos establecidos. El apartado 3



precisa que las deudas aplazadas deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la propia Ley y en la normativa recaudatoria.

2. La disciplina reglamentaria vigente al caso que nos ocupa se contiene en el Reglamento General de Recaudación aprobado en 2005, cuyo artículo 51.1 dispone que el órgano competente para tramitar la solicitud de aplazamiento examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos del obligado al pago, así como la suficiencia o la idoneidad de las garantías ofrecidas o, en caso de que se solicite su dispensa, la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla, realizando a continuación la propuesta al órgano competente para resolver. 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.

3. Por su parte, dicho régimen ha de complementarse con lo dispuesto en el artículo 82 de la LGT que, en orden a las *garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria*, señala que:

*"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..."*

Hay, pues, un orden insoslayable en la clase y naturaleza de las garantías que el obligado puede ofrecer a la Administración para asegurar los aplazamientos y fraccionamientos, de suerte que sólo son admisibles las garantías reales u otras si se justifica que no es posible obtener el aval o certificado a que se ha hecho alusión. De la anterior ordenación se llega a la conclusión de que el aplazamiento en el pago de deudas tributarias reúne, en lo que ahora interesa, las siguientes características:

1ª) Constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas tributarias, que por regla general ha de realizarse en los plazos que establezca la regulación de cada tributo: *"El aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias"* ( sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2012 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 220/10 , FJ 5º)).

2ª) El aplazamiento 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. 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"* , *"concurrencia de las condiciones precisas para obtener la dispensa de presentarlas"* ).

3ª) En consecuencia, la decisión de no acceder al aplazamiento se debe fundar en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento -no sólo los sustantivos-, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez, la suficiencia de las garantías ofrecidas o la presencia de las condiciones que permitirían su dispensa [así lo hemos expresado en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casa. 6984/03 , FJ 3º)]. Esa motivación ha de estar presente en el acto administrativo que deniega el aplazamiento, sin que el defecto pueda subsanarse después en la vía revisora, sea administrativa o jurisdiccional.

Atendidas tales consideraciones, el acto de denegación de la solicitud fue correcto y la sentencia de instancia que respaldó su conformidad a Derecho no ha incurrido en las infracciones que se le atribuyen en este recurso de casación.

De un lado, ante la constancia de insuficiencia documental, la Administración requirió al aportante para que subsanase los requisitos incumplidos, con advertencia de las consecuencias que conllevaba la falta de oportuna y tempestiva subsanación. En este caso, la insatisfacción de la carga es doble, pues TIMPA no sólo no aportó los documentos que no había presentado en un primer momento -inobservancia que, así vista, discurre por el terreno de lo meramente formal-, sino que, al tiempo, evidenció la falta de justificación misma del derecho material, en la medida en que no acreditó, como era evidente carga suya, la imposibilidad de obtención del aval o certificado de seguro de caución, requisito antecedente y previo al de la valoración pericial de los



inmuebles. Es cierto que, en términos generales, puede resultar difícil acreditar la imposibilidad de obtención de avales si las entidades de crédito se resisten a expedir las certificaciones negativas, tal como se adujo, pero también lo es que la interesada ni siquiera mencionó qué concretas entidades mantenían esa peculiar conducta obstruccionista, ni aportó tampoco la prueba de haber pedido a una o varias entidades crediticias, bien los avales solidarios, bien las certificaciones relativas a su denegación.

Por lo demás, la parte recurrente se llega a contradecir en sus afirmaciones, pues de un lado reclama la procedencia de una segunda oportunidad de subsanación, no directamente derivada de los términos reglamentarios contenidos en el artículo 46.6 RGR ; y, a un tiempo, reconoce la imposibilidad o grave dificultad de atender dicha subsanación, pues la causa obstativa que afectaba a la primera de las omisiones no era fácilmente removible, atendidos los propios términos en que se expresaba la solicitante.

No hay infracción del artículo 46.6 RGR en la sentencia, puesto que el íter procedimental en él marcado no admite interpretaciones puramente correctoras de la enunciación normativa como la que se nos propone: en el procedimiento enjuiciado en la instancia se presentó una documentación que el órgano de resolución consideró insuficiente, lo que acertadamente compartió la Sala; se formuló un requerimiento de subsanación; se advirtió a la interesada de las consecuencias de la inobservancia de la carga de subsanar; y la interesada no efectuó tal subsanación.

De este modo, era patente la procedencia de la denegación de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, de modo que no incurre en infracción del ordenamiento jurídico la sentencia que así lo declara, sin que quepa afirmar que en ella se contiene una interpretación rigorista, severa o desproporcionada de la norma, restrictiva de las facultades o garantías del contribuyente, pues se ha limitado a seguirla en su literalidad, teniendo en cuenta la claridad de sus preceptos, máxime cuando lo que se propugna es el pretendido derecho a una segunda posibilidad de subsanación.

**SÉPTIMO** .- La misma suerte desestimatoria ha de correr el segundo de los motivos invocados por la recurrente, en el que se alega la infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, invocando al respecto el artículo 3.1 de la Ley 30/1992 y los artículos 24 y 9.3 de la Constitución Española .

Respecto a los principios, íntimamente relacionados, de seguridad jurídica y confianza legítima, que tienen su origen inmediato en lo prevenido en el artículo 9.3 de la Constitución , hemos dicho en nuestra Sentencia de 26 de abril de 2010 (recurso de casación nº 7592/2005 ) que:

*«El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 , 13 de febrero de 1992 , 17 de febrero , 5 de junio , 28 de julio de 1997 , 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 , 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002 ) consagrándose también en la Ley 30/92, de 26 de noviembre, tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo 2 , contiene la siguiente redacción: <<Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.*

*El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07 ), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002 :*

*"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 ). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles"» (FD Sexto).*





En este caso la recurrente fundamenta la conculcación de tal principio general en el hecho de que la Administración no confiriese un segundo trámite de subsanación en favor del interesado, razón suficiente por la cual el motivo habría de ser desestimado, en la medida en que no se fundamenta su invocación en una actuación de la Administración en la que la recurrente legítimamente hubiera puesto su confianza para obrar de determinada manera, pues en el fondo lo que se reivindica es una especie de derecho repetido al error en el cumplimiento de las cargas necesarias para obtener el derecho de fondo postulado, en este caso el aplazamiento y fraccionamiento de una deuda tributaria.

Al margen de toda otra consideración, lo cierto es que en el proceso de instancia no hubo la menor alusión al alcance de dichos principios generales positivizados -buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima- de suerte que no es dable invocar ahora su infracción. Nada de ello fue objeto de debate, ni fue mencionado siquiera en el curso del proceso, ni en la demanda ni en la contestación, por lo que se trata de una cuestión nueva que pretende introducirse ahora, indebidamente, en casación.

En fin, no se trata sólo de que en el recurso de casación se hayan esgrimido algunos preceptos y argumentos nuevos sino que, a través del segundo motivo de casación que estamos examinando, la sociedad TIMPA intenta introducir en el debate una cuestión que en el proceso de instancia no se había suscitado y sobre la que, claro es, la sentencia no se pronuncia, ni pudo hacerlo. Y como hemos señalado en repetidas ocasiones -sirva de muestra nuestra sentencia de 26 de abril de 2012 (recurso de casación nº 857/2009) en la que se citan otras de 12 de junio de 2006 (casación 7316/2003), 22 de enero de 2007 (casación 8048/2005) y 7 de febrero de 2007 (casación 9707/2003)- la introducción de cuestiones nuevas no tiene cabida en casación. En el mismo sentido, cabe reiterar la cita de la reciente sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación nº 6222/2011).

Como afirma la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de mayo de 2008, recaída en el recurso de casación nº 6453 / 2002:

*"...CUARTO.-... el motivo debe ser desestimado, porque plantea una cuestión nueva en el recurso de casación, que no fue alegada en la instancia ni abordada por la sentencia impugnada.*

*Una jurisprudencia reiterada de esta Sala niega la posibilidad de que en sede de un recurso de casación se introduzcan cuestiones nuevas no planteadas en la instancia (entre otras, sentencias de 5 de Julio de 1996, 3 de Febrero de 1998 y 23 de Diciembre de 2004). Tal jurisprudencia se expone con detalle en la de 5 de Julio de 1996, en la que se declara que queda vedado un motivo casacional que, al amparo del art. 95.1.4º de la anterior Ley de la Jurisdicción, suponga "el planteamiento por el recurrente de cuestión nueva que no haya sido suscitada en la instancia y que, por consiguiente, no haya sido objeto de controversia ni de decisión en la sentencia recurrida; ello por dos razones, por una parte, porque el recurso de casación tiene como finalidad propia valorar si se infringieron por el Tribunal <<a quo>> normas o jurisprudencia aplicable (además de si se quebrantaron las formas esenciales del juicio por haberse vulnerado las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos o garantías procesales siempre que en este último caso se haya producido indefensión), y resulta imposible, ni siquiera como hipótesis que pueda producirse aquella infracción en relación con una cuestión que ni siquiera fue considerada y sobre la que, por tanto, no hubo pronunciamiento en la sentencia- omisión que, en su caso, de entenderse improcedente, tendría su adecuado cauce revisor en el de la incongruencia omisiva-, y por otra, porque tan singular mutatio libelli afectaría al mismo derecho de defensa del recurrido ( art. 24.1 CE ), en el supuesto de que, sin las posibilidades de la alegación y de la prueba que corresponden a la instancia, se entendiera admisible el examen y decisión de una cuestión sobrevenida a través del recurso de casación con las limitaciones que comporta su régimen respecto a dichos medios de defensa ( SSTS de 16 y 18 de enero , 11 y 15 de marzo de 1995 , por todas las que rechazan el planteamiento en casación de cuestiones nuevas)".*

Tal doctrina general se recoge en otras muy numerosas sentencias de este Tribunal Supremo.

**OCTAVO** .- Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación nº **402/2016**, interpuesto por el Procurador don Luis Pozas Osset, en nombre y representación de la entidad mercantil **TIMPA, S.L.**, contra la sentencia de 14 de diciembre de 2015, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de este orden jurisdiccional nº 101/2014, con imposición a la parte recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ