

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093660

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de junio de 2024.

Sala 3.^a

R.G. 6314/2021

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento de pago. Garantías. Hipoteca. Plazo para la constitución de garantía hipotecaria unilateral para la concesión de aplazamiento/fraccionamiento. En relación con las alegaciones formuladas sobre la cancelación del aplazamiento/fraccionamiento concedido, debe recordarse en primer lugar que ésta se produce de forma automática, sin necesidad de acuerdo expreso, por el transcurso del plazo de dos meses concedido para la formalización de la garantía, sin que ello se hubiera producido.

Dicho esto, sobre la cuestión del plazo para la constitución de garantía hipotecaria unilateral para la concesión de aplazamiento/fraccionamiento en el caso analizado, la sociedad actuó con diligencia a la hora de formalizar la garantía, ya que tras la notificación de la concesión del aplazamiento/fraccionamiento, antes de que transcurriera el plazo de dos meses concedido, presentó un escrito en el que se adjuntaba tanto la copia de la escritura de hipoteca unilateral como la justificación de la presentación ese mismo día de la escritura en el Registro de la Propiedad, considerando que no se puede atribuir a la interesada el retraso producido en el Registro de la Propiedad para practicar la inscripción de la garantía, causa del retraso en el trámite obligatorio al que se había condicionado el fraccionamiento concedido, pues una vez devuelta del Registro de la Propiedad la escritura con la garantía inscrita, la sociedad deudora procedió a entregarla en la Dependencia de Recaudación para su aceptación, y todo ello antes de que la Administración procediese a dictar la providencia de apremio.

Así, tras la notificación de la concesión del aplazamiento/fraccionamiento el 31/10/2016, antes de que transcurriera el plazo de dos meses concedido -30/12/2016-, presentó un escrito en el que se adjuntaba tanto la copia de la escritura de hipoteca unilateral como la justificación de la presentación ese mismo día de la escritura en el Registro de la Propiedad, considerando que no se puede atribuir a la interesada el retraso producido en el Registro de la Propiedad para practicar la inscripción de la garantía, causa del retraso en el trámite obligatorio al que se había condicionado el fraccionamiento concedido, pues una vez devuelta del Registro de la Propiedad la escritura con la garantía inscrita, la sociedad deudora procedió el 21/2/2017 a entregarla en la Dependencia de Recaudación para su aceptación, y todo ello antes de que la Administración procediese a dictar la providencia de apremio del 24/2/2017. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 65, 82, 161 y 167.

RD 939/2005 (RGR), art. 48.

Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), art. 24.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra el acuerdo dictado el 27 de abril de 2021 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de la Comunidad Valenciana, en resolución a la reclamación económico administrativa nº 46-03315-2017, relativa a providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante "la Dependencia de Recaudación") se dictó el 18/10/2016 respecto de XZ, SL, con NIF ..., acuerdo de CONCESIÓN DEL APLAZAMIENTO / FRACCIONAMIENTO DE PAGO CON OTRAS GARANTÍAS, siendo la deuda a aplazar / fraccionar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, por importe de 447.843,24 euros (clave de liquidación A46...52). Dicha solicitud había sido presentada por la interesada en periodo voluntario de ingreso.

El acuerdo de concesión del aplazamiento estaba condicionado a la formalización de hipoteca unilateral sobre las Fincas n.º FINCA_1 y FINCA_2 inscritas en el Registro de la Propiedad de MUNICIPIO_1 (...) cuyo titular es la mercantil **TW S.L.** (...), que debía cubrir el importe de 598.893,45 euros.

En el acuerdo, la Dependencia de Recaudación realizaba la siguiente advertencia:

"CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE FORMALIZACIÓN DE GARANTÍAS

La garantía definitiva a la que queda condicionado este acuerdo, deberá aportarse en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, para su aceptación por parte del órgano competente.

Transcurrido dicho plazo sin formalizar la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión. En tal caso, se exigirá inmediatamente por la vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo del periodo ejecutivo que corresponda."

El acuerdo de concesión del aplazamiento / fraccionamiento fue notificado a la interesada el 31/10/2016.

Segundo.

El 30/12/2016 la interesada presenta un escrito por Sede Electrónica en el Registro General de la AEAT (número RGE...16), en el que adjunta:

-Copia simple de escritura de CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL, formalizada el 30/12/2016 ante el Notario de ... D. ..., con número de su protocolo ..., - Otorgada por la mercantil "**TW S.L.**", Sociedad Unipersonal, a favor de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.).-

-Justificante de presentación notarial el día 30/12/2016 en el Registro de la Propiedad de la escritura anterior.

Tercero.

El día 21/2/2017, la interesada presenta un escrito en el Registro General de la AEAT - Registro (...) (número RGE ...17), donde se adjunta:

-Primera copia de la escritura de CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL, formalizada el 30/12/2016 ante el Notario de ... D. ..., con número de su protocolo ..., - Otorgada por la mercantil "**TW S.L.**", Sociedad Unipersonal, a favor de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.). En dicha escritura, consta la inscripción de la citada hipoteca unilateral en el Registro de la Propiedad de MUNICIPIO_1 número ... con fecha 25/1/2017.

Cuarto.

El 24/2/2017 se dicta por la Dependencia de Recaudación respecto a la interesada la siguiente providencia de apremio:

Clave de Liquidación: A46...52

Concepto: IMPTO SOBRE SOCIEDADES DECLARACION ANUAL 2015 200-IS. DEC. ANUA EJER:2015
PER:ANUAL

Principal pendiente: 422.963,06 euros

Recargo de apremio ordinario (20%): 84.592,61 euros

Ingreso a cuenta: 0,00

Importe Total: 507.555,67 euros.

Quinto.

No siendo de su conformidad la providencia de apremio, que le fue notificada el 06/03/2017, interpone el 05/04/2017 reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia, que seguida con el número 46-03315-2017, ha sido ESTIMADA en resolución de fecha 27/4/2021, donde el Tribunal Regional señala en sus Fundamentos de Derecho:

SEXTO.- Teniendo en cuenta que, en el caso que nos ocupa, el otorgamiento de la escritura de hipoteca unilateral en garantía del aplazamiento concedido y su presentación para inscripción en el Registro de la propiedad, mediante el oportuno asiento, se produjeron el 30/12/2016, es decir dentro del plazo de dos meses para formalizar la garantía, y que de ambos extremos (escritura y presentación para inscripción) se dió traslado a la Administración mediante escrito con fecha de registro 30/12/2016, al que se acompañaban ambos documentos, la cuestión se

reduce a determinar si con ello se entiende formalizada la garantía y presentada la documentación acreditativa en plazo.

Determinar cuando se produce la inscripción de la garantía nos lleva a la normativa hipotecaria, así el artículo 24 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción de la Ley Hipotecaria señala que "Se considera como fecha de la inscripción para todos los efectos que ésta deba producir, la fecha del asiento de presentación que deberá constar en la inscripción misma."

A la vista de lo anterior, entiende este Tribunal que nos encontramos ante un supuesto distinto al estudiado por el TEAC y por el Tribunal Supremo en sus resoluciones parcialmente reproducidas, puesto que no estamos ante una situación de inacción del interesado en lo que a la constitución de la garantía se refiere, sino de demora de un tercero, advirtiéndose cierta analogía con el caso analizado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia antes mencionada.

Y ello teniendo en cuenta que debe tenerse por fecha de la inscripción la del asiento de presentación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley Hipotecaria, aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946, que dispone que "Se considera como fecha de la inscripción para todos los efectos que ésta deba producir, la fecha del asiento de presentación que deberá constar en la inscripción misma".

Y es que aunque la inscripción en el Registro se realizó el 25/01/2017 -fuera, por tanto, del plazo de dos meses establecidos para la formalización de la garantía- los efectos de la inscripción se producen desde la fecha del asiento de presentación, es decir el 30/12/2016, que se considera legalmente fecha de inscripción, fecha que se encuentra dentro del plazo de los dos meses concedidos para la formalización de la garantía. La comunicación y justificación ante la Administración, en plazo, de la circunstancia de haber otorgado la escritura de hipoteca unilateral y de haber presentado dicha escritura para su inscripción en registro en una fecha, cuyos efectos, determinan que la inscripción se produce en plazo, nos llevan a la conclusión de que, no sólo la formalización de la garantía, sino también su acreditación se han realizado en plazo.

Por tanto, si se debe tener por fecha de inscripción la del asiento de presentación, y ello "para todos los efectos que ésta deba producir", aquella se tiene por realizada el 30/12/2016, -fecha de inscripción efectiva-, por lo que el reclamante había actuado diligentemente al comunicar el 30/09/2016 la constitución de la garantía y su asiento de presentación, y considera este Tribunal que, por ello, no puede atribuírsele al interesado la demora en el cumplimiento del trámite preceptivo al que estaba condicionado el fraccionamiento concedido, cuando dicha tardanza no dependía de aquel, y ya había comunicado en plazo la fecha de efectos de la formalización, que estaba dentro de los dos meses concedidos, a tal punto que, cuando la Administración cancela el aplazamiento y emite la providencia de apremio, el 24/02/2017, ya tenía confirmación de la inscripción en el registro de la garantía, según consta en sus propias bases de datos incorporadas al expediente, que se realizó materialmente el 25/01/2017 y le constaba asimismo que su fecha de inscripción, era la del asiento de presentación que se le había comunicado, es decir el 30/12/2016, que se encontraba indubitadamente dentro del plazo de formalización.

En este mismo sentido se pronuncia el TEAR de Extremadura en su resolución 06/00548/2017 de fecha 30/04/2019 así como el TSJ de la Comunidad Valenciana en sentencia 1661/2020 de fecha 13/10/2020 en recurso 1262/2019.

En consecuencia, este Tribunal debe estimar las alegaciones del interesado -pues la Administración no debió continuar la gestión recaudatoria de la deuda en vía de apremio, sino proceder a la eventual aceptación de la garantía constituida resultando contraria a derecho la providencia de apremio dictada por concurrir causa legal de oposición a la misma, contemplada en la letra b) del artículo 167.3 LGT por encontrarse la deuda aplazada en periodo voluntario de pago.

Sexto.

No estando de acuerdo con la resolución de la reclamación, que le fue notificada el 30/4/2021, el Director del Departamento de Recaudación interpone el 28/5/2021 el presente recurso de alzada.

Puesto de manifiesto el expediente el 14/6/2021, ha formulado alegaciones en escrito presentado el 12/7/2021, aduciendo, en síntesis:

-Lo que es exigible es que en el plazo de los dos meses la garantía no solo esté presentada en el Registro de la Propiedad, sino que también esté inscrita y presentada en la Agencia Tributaria la acreditación de tal inscripción.

Séptimo.

Puesto de manifiesto el presente recurso de alzada y sus alegaciones a la que fue interesada en la reclamación, ha formulado oposición al mismo en escrito presentado el 18/8/2021, aduciendo, en síntesis:

-Carece de sentido, por tanto, entender que, en la presente litis, «lo que determinó el incumplimiento fue la imposibilidad de efectuar la inscripción registral, así como de presentar, asimismo en plazo, la acreditación de haberse efectuado tal inscripción registral», como hace el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT

en su escrito de alegaciones del presente recurso de alzada ordinario (vid página 20), cuando desde el principio del presente procedimiento se ha acreditado que **XZ** sí cumplió con el requisito de formalización de la garantía hipotecaria exigida en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, regulado en el artículo 44.6 del RGR. No cabe duda alguna de que la consideración de la fecha de presentación como fecha de inscripción es una cuestión pacífica, recogida en diversos cuerpos legislativos de nuestro ordenamiento jurídico ya transcritos y confirmada por nuestra doctrina y jurisprudencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
el ajuste a derecho de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada y de la providencia de apremio.

Tercero.

El artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003), dispone:

1. El período ejecutivo se inicia:

a) *En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*

b) *En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*

2. *La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.*

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. *Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.*

4. *El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.*

Así mismo, el artículo 167 de la LGT de 2003 establece:

1. *El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.*

2. *La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.*

3. *Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio."

Los motivos de oposición anteriormente señalados en el artículo 167.3 de la LGT 2003 son *numerus clausus* y se refieren exclusivamente a la procedencia de la acción de cobro en periodo ejecutivo de las deudas, sin que quepa cuestionar en este momento la procedencia o conformidad a Derecho de la deuda apremiada.

Cuarto.

El artículo 65 de la LGT de 2003, establece en lo que aquí importa:

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.

(...)

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

(...)

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

(...)

En lo relativo a las garantías necesarias para la concesión de los aplazamientos / fraccionamientos, el artículo 82 de la LGT de 2003, dispone en lo que aquí interesa:

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

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

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

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores.

En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo anterior de esta Ley.

(...)

La deuda apremiada fue objeto de concesión de aplazamiento / fraccionamiento en periodo voluntario por parte de la Administración, si bien condicionada a la formalización de una garantía hipotecaria, siendo aplicables además de las normas legales transcritas, las de desarrollo reglamentario contenidas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR).

Así, el artículo 48 establece lo siguiente en los apartados que se señalan:

Artículo 48. Garantías en aplazamientos y fraccionamientos.

(...)

2. La garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 por ciento de la suma de ambas partidas.

Cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, la garantía deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

(...)

6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio.

8. La aceptación de la garantía será competencia del órgano que deba resolver el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Dicha aceptación se efectuará mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos.

QUINTO.- De los elementos de hecho que ofrece el expediente, se aprecia que la interesada informó a la Administración dentro del plazo de dos meses, en concreto el 30/12/2016, de la formalización de la escritura de hipoteca unilateral, así como la justificación de que en ese mismo día se había producido el asiento de presentación en el Registro de la Propiedad.

Posteriormente, y una vez tuvo constancia de la inscripción de la garantía en el Registro de la Propiedad, procedió a entregar a la Dependencia de Recaudación la escritura inscrita, cosa que tuvo lugar el 21/2/2017, es decir, antes de que la Administración procediese a dictar la providencia de apremio el 24/2/2017.

Este Tribunal va a resolver el presente recurso de alzada aplicando el criterio contenido en nuestra resolución de fecha 15 de febrero de 2024, en el recurso de alzada 00-05622-2021, que si bien aún no constituye Doctrina de este Tribunal en el sentido de lo dispuesto en el artículo 239.8 de la LGT de 2003, presenta idéntica similitud al caso planteado en el presente expediente.

En efecto, en nuestra susodicha resolución de 15/2/2024 (R.G.: 00-05622-2021), decíamos en nuestros Fundamentos de Derecho:

CUARTO.-

(...)

Sobre la cuestión del plazo para la constitución de garantía hipotecaria unilateral para la concesión de aplazamiento/fraccionamiento, este Tribunal comparte el criterio establecido por el TEAR de Extremadura en resolución de 30/04/2019, recaída en la reclamación 06/00548/2017, donde se señala lo siguiente:

"[...] es preciso traer aquí, en primer lugar, el artículo 48 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que en sus apartados 6 y 7 establece:

"6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio".

Y en relación con este último precepto se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus resoluciones de 27/02/2014 (RG 00/00113/2014 y 00/00700/2014), señalando:

"De la interpretación tanto literal como teleológica de este precepto no puede deducirse otra conclusión que, transcurrido el plazo para la formalización de las garantías sin haberse constituido, el acuerdo de concesión quedará sin efecto sin necesidad de realizar ningún trámite adicional o requerimiento de subsanación alguno, puesto que de ello se le advierte en el propio acuerdo notificado, al igual que se le advierte del inicio del período ejecutivo desde el día siguiente al transcurso del plazo para la formalización con el consiguiente devengo de los recargos del período ejecutivo, sin perjuicio de los intereses de demora devengados por el período de suspensión provocado por la solicitud del aplazamiento/fraccionamiento en período voluntario de ingreso hasta la finalización del plazo para la formalización de las garantías y sin perjuicio, también, de los que se devenguen con posterioridad como consecuencia del inicio del período ejecutivo. Constando esta advertencia en el propio acuerdo de concesión, quedan desvirtuados los argumentos de una pretendida indefensión o vulneración del principio de confianza legítima.

Podemos invocar la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011 (Rec. nº 4152/2008) en la se plantea un caso similar en el cual el contribuyente presentó fuera de plazo la garantía, desestimando la Audiencia Nacional sus pretensiones en cuanto a la anulación de la providencia de apremio. El Tribunal Supremo confirma esta actuación señalando lo siguiente:

"(...) El artículo 55, apartados 1 y 2, expresamente dispone que la resolución en la que se acuerde el aplazamiento de la deuda puede establecer el plazo y las condiciones para asegurar su cumplimiento. En el presente caso, el aplazamiento estaba sujeto a la aportación de garantía, que como se puntualizó en el acuerdo de 8 de septiembre de 2004, de conformidad con lo establecido en el apartado 7 del artículo 52 del Reglamento, debía presentarse en el plazo de treinta días siguientes al de la notificación del acuerdo de concesión, estando supeditada la concesión de la prórroga al cumplimiento de tal condición.

Por lo tanto, el aplazamiento quedó sometido a dos requisitos: (1º) la aportación de la garantía ofrecida y (2º) su presentación en el término indicado de 30 días naturales desde la notificación. El incumplimiento de cualquiera de las dos exigencias conllevaba la denegación del aplazamiento de la deuda. Nadie discute que la actora no presentara las garantías en el plazo requerido. Lo hizo un mes y 23 días más tarde. Ante tal incumplimiento procedía aplicar el apartado 8 del artículo 52, exigiéndose «inmediatamente por la vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo» correspondiente, puesto que ya había vencido el periodo voluntario de pago de la deuda. Por lo tanto, quien incumplió el régimen aplicable al aplazamiento fue ..., S.A., y no la Administración, que se limitó a aplicar legalidad que debe regir su actuación, cómo prescribe el artículo 103 de la Constitución española.

La circunstancia de que la Administración no rechazara expresamente las garantías exhibidas extemporáneamente por la citada compañía no significa que las aceptara, ni mucho menos que acordase a posteriori la ampliación del plazo inicialmente concedido para su aportación, reviviéndolo una vez fenecido.

Otorgado el aplazamiento bajo la condición de presentación de unos avales en un plazo determinado, si no se hace dentro del mismo ha de entenderse denegado al no cumplirse la condición a la que estaba sometido y, por ende, abierta la posibilidad de inicio de la vía de apremio, siempre que hubiere concluido el periodo reglamentario de ingreso. Es verdad que el plazo para la presentación de las garantías puede ser objeto de ampliación, pero dados los términos del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación («cuando se justifique la existencia de motivos que impidan su formalización en» plazo), la prórroga demanda un expreso pronunciamiento del órgano competente para aceptarlas, sin que quepa entender tácitamente ampliado el plazo más de un mes después de su expiración por la circunstancia de que, aportadas en dicho momento, la Administración no las repudie explícitamente.

Por consiguiente, nada impedía a la Administración dictar la providencia de apremio que se encuentra en el origen de este litigio, ni siquiera el hecho de que no rechazara expresamente los avales presentados excedido el plazo que concedió al efecto. De admitirse la pretensión de la compañía recurrente en los términos instados en el

presente recurso de casación, se estaría dejando en manos del contribuyente la determinación del vencimiento del periodo de pago voluntario de la deuda tributaria, desenlace que, a todas luces, resultaría contrario a derecho.

En definitiva, otorgado inicialmente un aplazamiento condicionado a la aportación de garantías en un plazo determinado, si éste expira sin presentarse ha de concluirse que la prórroga no tuvo efecto, por lo que el ingreso realizado el 1 de febrero de 2005 lo fue más allá del periodo voluntario; de este modo, nada impedía el dictado de la providencia de apremio el 9 de marzo siguiente, cuyos efectos prácticos quedaron reducidos a la exigencia del recargo ejecutivo del 5 por 100 previsto en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), para los casos en que se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio".

Por último, queda por reseñar que en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 13 de enero de 2011 (Rec. nº 587/2007) se analizaba un supuesto en el que sí se presenta la escritura de hipoteca en plazo, viniendo motivado el incumplimiento por la imposibilidad de acreditar haber realizado la inscripción registral, hecho comunicado a la Administración Tributaria, quien debería haber entendido solicitada una prórroga del plazo. En otras palabras, mientras que en esta sentencia se produce el incumplimiento por tardanza de tercero, lo que hizo preciso una prórroga de los plazos por motivo justificado, en cambio en el caso que nos ocupa se trata de una inacción del interesado, tratándose además de un supuesto resuelto por el Tribunal Superior de Justicia al amparo de la antigua normativa, en la que el plazo para la formalización de la garantía era solo de treinta días, y siendo un pronunciamiento anterior sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011".

Concluyó el TEAC las resoluciones reproducidas fijando el siguiente criterio: "De conformidad con el artículo 48 del Reglamento General de Recaudación, la formalización exigida de la garantía consistente en hipoteca unilateral comprende no sólo el otorgamiento de la misma en escritura pública sino también su inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente, así como la presentación de la documentación acreditativa de ambos actos ante el órgano que concedió el aplazamiento/fraccionamiento, y todo ello dentro del plazo otorgado al efecto. En caso de incumplimiento, se iniciará o continuará el procedimiento ejecutivo sin necesidad de comunicar al deudor solicitante que el aplazamiento/fraccionamiento concedido ha quedado sin efecto, puesto que de conformidad con el apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación en la notificación del acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento ya se le ha advertido expresamente de los efectos que se producirían en el caso de no constituirse la garantía en el plazo establecido".

TERCERO.- En el caso que nos ocupa, el interesado presentó una solicitud de fraccionamiento de la deuda por IRPF de 2011 el 18/03/2016, estando esta ya en periodo ejecutivo, el cual fue concedido por acuerdo de 12/07/2016 (notificado el 03/08/2016), estableciendo 24 plazos a pagar desde el 05/09/2016 al 06/08/2018.

Dicho fraccionamiento estaba condicionado a la constitución de la garantía hipotecaria ofrecida por el interesado.

A tal efecto, según se comprueba de los datos y documentos incorporados al expediente administrativo y de los aportados por el interesado, este último y su cónyuge otorgaron escritura pública de fecha 21/09/2016 de constitución de hipoteca unilateral en favor del Estado, constando en la misma una diligencia extendida por el propio notario interviniente en la que se indicaba que "El veintidós de septiembre de dos mil dieciséis, se recibe por vía telemática confirmación de haber sido practicado el asiento de presentación de esta escritura en el Registro de la Propiedad de ..., número ..., con fecha veintiuno de septiembre de dos mil dieciséis, con el número de asiento ... del Diario ..., conforme a lo dispuesto en el apartado 4º del artículo 418 del Reglamento Hipotecario".

En fecha 30/09/2016 -y dentro del plazo de dos meses establecidos por la norma-, el reclamante presentó escrito ante la AEAT comunicando la constitución de la garantía y acompañando para ello copia completa de la escritura mencionada.

A la vista de lo anterior, entiende este Tribunal que nos encontramos ante un supuesto distinto al estudiado por el TEAC y por el Tribunal Supremo en sus resoluciones parcialmente reproducidas supra, puesto que no estamos ante una situación de inacción del interesado en lo que a la constitución de la garantía se refiere, sino de demora de un tercero, advirtiéndose cierta analogía con el caso analizado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia antes mencionada.

Y ello teniendo en cuenta que debe tenerse por fecha de la inscripción la del asiento de presentación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley Hipotecaria, aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946, que dispone que "Se considera como fecha de la inscripción para todos los efectos que ésta deba producir, la fecha del asiento de presentación que deberá constar en la inscripción misma".

Y es que lo que el interesado comunicó a la Administración el 04/11/2016 -fuera, por tanto, del plazo de dos meses establecidos para la formalización de la garantía- fue la inscripción efectiva de la hipoteca, no el asiento de presentación, que según hemos manifestado ya, se comunicó el 30/09/2016.

Por tanto, si se debe tener por fecha de inscripción la del asiento de presentación y ello "para todos los efectos que ésta deba producir", aquella se tiene por realizada el 21/09/2016, y no el 28/10/2016 -fecha de

inscripción efectiva-, por lo que el reclamante había actuado diligentemente al comunicar el 30/09/2016 la constitución de la garantía y su asiento de presentación, no teniendo otra alternativa que volver a dirigirse a la Administración, ya fuera de plazo, para comunicarle la inscripción efectiva de la garantía hipotecaria en el Registro de la Propiedad. Considera este Tribunal que, por ello, no puede atribuírsele al interesado la demora en el cumplimiento del trámite preceptivo al que estaba condicionado el fraccionamiento concedido, cuando dicha tardanza no dependía de aquel.

En consecuencia, este Tribunal debe estimar las alegaciones del interesado -pues la Administración no debió continuar la gestión recaudatoria de la deuda en vía de apremio, sino proceder a la eventual aceptación de la garantía constituida- y anular la diligencia de embargo impugnada, ordenando la devolución de los importes que se hubiesen trabado".

La aplicación al presente caso de la resolución transcrita conduce a la misma solución, considerando este Tribunal que XX SA actuó con la diligencia debida en la formalización de la garantía. El 13/11/2019 mediante registro RGE/03xxx289/2015, presentó escrito adjuntando copia de la escritura pública de constitución de hipoteca otorgada el 09/11/2015 y, por tanto, dentro del plazo de dos meses concedido para la formalización de la garantía.

Asimismo, en el escrito se hizo constar que en la misma fecha de 09/11/2015, el original de la escritura había sido presentado en uno de los de Registros de la Propiedad en que debía inscribirse. También se aportó justificante de haber presentado telemáticamente la escritura en el otro de los Registros de la Propiedad.

En definitiva, tanto el otorgamiento de la escritura de constitución de hipoteca como la presentación en los Registros de la Propiedad correspondientes se produjo dentro del plazo de dos meses concedido para la formalización de la garantía. Si conforme al artículo 24 de la Ley Hipotecaria debe tenerse por fecha de la inscripción la del asiento de presentación, para todos los efectos que ésta deba producir, aquélla debió entenderse realizada el 09/11/2015, dentro del plazo de formalización, por lo que XX SA actuó diligentemente en la comunicación efectuada el 13/11/2015, poniendo en conocimiento de la Administración tanto la escritura otorgada como la presentación de la misma en los Registros de la Propiedad, sin que pueda atribuirse al reclamante el retraso en la práctica de la inscripción determinante de la demora en el cumplimiento del trámite preceptivo al que estaba condicionado el fraccionamiento concedido. La celeridad de la Administración en la finalización del aplazamiento concedido no permite conocer si la inscripción fue finalmente practicada o, por el contrario, si la escritura fue retirada de los Registros al haberse finalizado el aplazamiento.

En consecuencia, este Tribunal debe estimar las alegaciones del interesado, ya que la Administración no debió continuar la gestión recaudatoria de la deuda en vía de apremio, sino proceder a la eventual aceptación de la garantía constituida.

Sexto.

En el presente caso, la aplicación del criterio de la resolución de fecha 15/2/2024 en el recurso de alzada 00-05622-2021, debe llevarnos a idéntica conclusión al resolver la presente litis, pues consideramos que la sociedad actuó con diligencia a la hora de formalizar la garantía, ya que tras la notificación de la concesión del aplazamiento / fraccionamiento el 31/10/2016, antes de que transcurriera el plazo de dos meses concedido (30/12/2016), presentó un escrito en el que se adjuntaba tanto la copia de la escritura de hipoteca unilateral como la justificación de la presentación ese mismo día de la escritura en el Registro de la Propiedad, considerando que no se puede atribuir a la interesada el retraso producido en el Registro de la Propiedad para practicar la inscripción de la garantía, causa del retraso en el trámite obligatorio al que se había condicionado el fraccionamiento concedido, pues una vez devuelta del Registro de la Propiedad la escritura con la garantía inscrita, la sociedad deudora procedió el 21/2/2017 a entregarla en la Dependencia de Recaudación para su aceptación, y todo ello antes de que la Administración procediese a dictar la providencia de apremio del 24/2/2017.

Séptimo.

Así las cosas, consideramos que no fue ajustado a derecho que la Administración dictase la providencia de apremio, por lo que debemos confirmar la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana aquí impugnada, lo que determina la procedencia de la anulación de la providencia de apremio, así como la desestimación del presente recurso de alzada.

Por lo expuesto:

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

