



**INSTRUCCIÓN 1/2026, DE 7 DE ABRIL, DE LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE MODIFICA LA INSTRUCCIÓN 1/2023, DE 31 DE MARZO, SOBRE LAS GARANTÍAS NECESARIAS PARA LA CONCESIÓN DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO, Y PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS OBJETO DE RECURSO Y RECLAMACIÓN**

El 28 de noviembre de 2025 se emitió diligencia de ordenación por la Sección 7 de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, declarando firme la Sentencia de 17 de marzo de 2025, dictada en el recurso de apelación 35/2024, en relación con la impugnación de la Instrucción 1/2023, de 31 de marzo, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación.

Dicha sentencia resolvía el recurso de apelación interpuesto frente a la Sentencia de 23 de enero de 2024 del Juzgado Central de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional número 10, en el procedimiento ordinario 24/2023, desestimando el mismo, así como la adhesión a la apelación presentada por la otra parte.

La citada sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional número 10 estimaba en parte el recurso interpuesto contra la Instrucción 1/2023, de 31 de marzo, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación y la Instrucción 2/2023, de 3 de abril, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, exclusivamente respecto de la exigencia establecida en la instrucción Cuarta de la Instrucción 1/2023, para la tasación de inmuebles que sean aportados como garantía, del “*requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro...*”, que declaraba nulo y dejaba sin efecto, confirmando en todo lo demás ambas instrucciones.

La sentencia, en su fundamento de derecho cuarto, examinaba la conformidad a derecho de lo dispuesto en la mencionada instrucción Cuarta de la Instrucción 1/2023 (página 9) que disponía, en lo que interesa, que:

*“La valoración de los bienes ofrecidos en garantía será realizada por un perito con titulación suficiente sin perjuicio de las especialidades establecidas en la Instrucción SÉPTIMA.*

*Los artículos 46.4 b) del RGR para los aplazamientos y fraccionamientos y 40.2 b) del RGRVA para los supuestos de suspensión establecen que, si existe un registro de empresas o profesionales especializados, la tasación se realizará por ellos “preferentemente”.*

*El alcance de esa “preferencia” viene determinado en la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones*



y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Cuarto 1.9, requiere "valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente".

*En base a lo expuesto, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito."*

Considera el órgano judicial que:

*"En este caso la innovación, que restringe las posibilidades de acreditación del valor del bien ofrecido en garantía para obtener el aplazamiento o fraccionamiento, es evidente, pues la mención preferente a empresas o profesionales especializados que estén inscritos en los registros aludidos no impedía acudir a otros profesionales con la debida preparación respecto del bien ofrecido, que consta en los reglamentos mencionados en la resolución se convierte en una obligación ineludible para quien solicita el aplazamiento o fraccionamiento pues, de no aportar la valoración exigida se denegará la solicitud, porque el requisito, calificado como preferente en el inicio del apartado de la instrucción que estamos examinando, contradictoriamente, se convierte en indispensable en el párrafo final avocando, su incumplimiento a la denegación de la solicitud.*

*La resolución mencionada en la instrucción no puede, en este caso, servir de amparo normativo al cambio introducido, pues aquella tiene como ámbito muy específico, "...en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico- Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria...", supuestos no comparables con la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento por quien viene obligado a hacer frente a la deuda tributaria que no discute."*

Y, por ello, procede, en consecuencia, a estimar el recurso en este concreto motivo de impugnación.

La Audiencia Nacional, al analizar el recurso de apelación presentado frente a dicha sentencia, señala:

*"(...) En efecto, como acertadamente el juez a quo razona, la instrucción cuarta de la Instrucción 1/2023, restringe las posibilidades de acreditación del valor del bien ofrecido en garantía para obtener el aplazamiento. Si bien antes cabía acudir a profesionales especializados distintos a los inscritos en los registros de empresas especializadas en la valoración de los bienes ofrecidos en garantía, ahora es una obligación ineludible, para quien solicita el aplazamiento o fraccionamiento, pues de no aportar la valoración exigida se denegará la solicitud. Evidentemente la Administración no puede amparar dicha modificación en la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ya que ésta la tiene como ámbito muy específico, "...en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración*



*Tributaria...”, supuestos no comparables con la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento por quien viene obligado a hacer frente a la deuda tributaria que no discute.”*

Por tanto, tras la confirmación de la conformidad a derecho de la mencionada sentencia por parte de la Audiencia Nacional y la declaración de firmeza del pronunciamiento, procede dar cumplimiento al mismo, ejecutando el fallo en sus estrictos términos.

Para ello, se modifica la instrucción CUARTA, relativa a las “especialidades en la valoración cuando la garantía consista en derecho real sobre bienes inmuebles”, para adaptarla a lo ordenado por la Audiencia Nacional, realizando también la actualización de su contenido para sustituir la mención a la ya derogada Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la Resolución de 24 de septiembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que la ha sustituido.

En consecuencia, en aplicación del artículo 6.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, vengo a dictar la presente Instrucción:

### **ÚNICA. MODIFICACIÓN DE LA INSTRUCCIÓN CUARTA DE LA INSTRUCCIÓN 1/2023, DE 31 DE MARZO**

Se modifica la instrucción CUARTA, quedando redactada de la siguiente forma:

#### **«CUARTA. ESPECIALIDADES EN LA VALORACIÓN CUANDO LA GARANTÍA CONSISTA EN DERECHO REAL SOBRE BIENES INMUEBLES**

La valoración de los bienes ofrecidos en garantía será realizada por un perito con titulación suficiente, sin perjuicio de las especialidades establecidas en la Instrucción SÉPTIMA.

Los artículos 46.4 b) del RGR para los aplazamientos y fraccionamientos y 40.2 b) del RGRVA para los supuestos de suspensión establecen que, si existe un registro de empresas o profesionales especializados, la tasación se realizará por ellos "preferentemente".

El alcance de esa "preferencia", para los supuestos de suspensión, viene determinado en la Resolución de 24 de septiembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados



mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Cuarto 1.6 b), requiere: "Valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el Registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente. En ningún caso se considerará válida la valoración realizada por un agente de la propiedad inmobiliaria."

En base a lo expuesto, en el caso de solicitudes de suspensión, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito.

En el caso de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, 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.

Los informes de tasación tendrán una estructura que contendrá, como mínimo, los siguientes apartados:

- 1.- Solicitante de la tasación y finalidad. En este apartado deberá indicarse si la tasación se ha ajustado a algún modelo legalmente aprobado, así como el sentido de los métodos o criterios en ella utilizados.
- 2.- Identificación y localización del bien. Identificación completa y detallada del bien y, en caso de inmuebles, identificación registral y catastral del mismo.
- 3.- Comprobaciones y documentación.
- 4.- Análisis de mercado. En este apartado se describirán las características del segmento del mercado inmobiliario relativo a los bienes comparables al que sea objeto de valoración, cuando exista. También se indicarán las diferencias apreciadas entre el valor de mercado del bien al tiempo de la tasación y el valor hipotecario del mismo, que tendrá en cuenta la evolución futura previsible tanto del bien como del mercado en relación con el periodo de duración, determinable o estimado, que tendrá de vigencia la garantía, así como las expectativas de oferta-demanda y de revalorización.
- 5.- Descripción y superficie del terreno. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.



6.- También se indicará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, expresamente, que no se tiene conocimiento de que se haya realizado en la finca, actividad alguna potencialmente contaminante del suelo.

7.- Descripción y superficie de la edificación.

8.- Descripción urbanística. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.

9.- Régimen de protección, tenencia y ocupación. En este apartado se valorará el estado de ocupación del inmueble, así como sus características y vigencia, si está afectado a algún tipo de explotación económica, así como la existencia de algún tipo de gravamen o limitación, ya sea de naturaleza real, legal, urbanística o de protección pública del bien. En estos casos harán constar expresamente estos hechos y su afección cuantificable sobre el valor. Igualmente, en caso de ocupación del inmueble por arrendamiento, deberá aportarse el contrato suscrito.

10.- Datos y cálculo de los valores técnicos. Valores de tasación, entendiéndose como tal tanto el valor de mercado del bien al tiempo de elaborar la tasación como su valor sostenible en el tiempo, determinado por una valoración prudente de la posibilidad futura de realizar el bien a través de los procedimientos de enajenación, y que en todo caso tenga en cuenta la perdurabilidad del valor propuesto durante el tiempo de duración, determinable o estimado, de la suspensión de la ejecución del acto impugnado o del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitados.

11.- Fecha de emisión, caducidad y firmas.

12.- Documentación anexa al informe.

Las valoraciones aportadas no pueden estar sometidas a condicionante alguno. Si las mismas contienen advertencias de cualquier tipo que determine que el órgano de recaudación no obtenga un conocimiento exacto de la tasación efectuada, podrán ser tenidas en cuenta para dictar una resolución desestimatoria de la solicitud presentada.

Los órganos competentes para la tramitación de estos expedientes procurarán dar la mayor difusión posible a la estructura así diseñada para que los informes que le sean presentados se ajusten a ella lo más posible.

De esta manera, la presentación de un informe que no se adecue en su contenido a la referida estructura podrá determinar la denegación de la solicitud presentada, a la luz de las carencias que se pongan de manifiesto tras el estudio del contenido de la tasación finalmente aportada, identificando en la propia denegación las concretas



carencias detectadas y los efectos que tienen en términos de suficiencia jurídica y económica sobre los bienes o derechos ofrecidos como garantía.»

### **APLICABILIDAD**

La presente Instrucción entrará en vigor al día siguiente de su firma y será de aplicación a todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento y suspensión que se encuentren en tramitación.

Madrid, 7 de abril de 2026

Firmado electrónicamente  
La Directora del Departamento de Recaudación  
Virginia Muñoz Fernández

SRAS/ES. TITULARES DE LAS DELEGACIONES ESPECIALES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES, DE LAS DEPENDENCIAS REGIONALES DE RECAUDACIÓN Y DE LA DEPENDENCIA DE ASISTENCIA Y SERVICIOS TRIBUTARIOS