

APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE LOS TRIBUTOS

DEBT DEFERRAL AND STAGED PAYMENTS OF TAXES

TRABAJO DE FIN DE GRADO GRADO EN DERECHO



UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Este trabajo se ocupa de analizar los elementos de la figura del aplazamiento y fraccionamiento del pago de los tributos, herramienta muy utilizada en momentos crisis económicas.

This work deals with analysing the elements that make up the procedure of debt deferral and staged payments of taxes. This is a widely used tool, especially in times of economic crisis.

AUTORA: Carmen López Díaz

TUTORA: Prof. Dra. Marina Aguilar Rubio

Convocatoria: Junio 2020

Tabla de contenido

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCCIÓN: | 3 |
| 1. EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE UN TRIBUTO | 5 |
| 1.1. CONCEPTO (art. 65 LGT y art. 44 RGR) | 5 |
| 1.2. FINALIDAD | 9 |
| 1.3. RÉGIMEN JURÍDICO | 11 |
| 1.3.1. Ley 58/2003 de 17 de diciembre | 11 |
| 1.3.2. Real Decreto 939/2005 de 29 de Julio, Reglamento General de Recaudación. | 12 |
| 1.3.3. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio | 13 |
| 1.3.4. Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas..... | 14 |
| 1.3.5. La Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros..... | 14 |
| 1.3.6. Orden HAP 347/2016, de 11 de marzo, por la que se eleva a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas. | 15 |
| 1.3.7. Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas..... | 15 |
| 1.4. REQUISITOS | 16 |
| 2. PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DEL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO (art 46 RGR) | 18 |
| a) <i>Periodo voluntario</i> | 20 |
| b) <i>Periodo ejecutivo</i> | 20 |
| 2.1. TRAMITACIÓN DE LA SOLICITUD | 23 |
| 2.1.1. Admisión a trámite | 23 |
| 2.1.2. Inadmisión (art. 47 RGR) | 25 |
| 2.1.3. Prestación de garantías | 27 |
| 2.1.4. Contenido de la solicitud (art. 46.2 RGR) | 28 |
| 2.1.5. Resolución y Consecuencias | 32 |
| 3. EL DEBER DE PRESTAR GARANTÍAS PARA EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE | 38 |
| 3.1. CONCEPTO DE GARANTÍA | 38 |
| 3.2. REQUISITOS (art. 48 RGR) | 40 |
| 3.3. LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES Y SU DISPENSA (Art. 49 RGR) (art. 82.2 LGT) (art. 50 RGR) | 45 |
| 3.4. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO (art. 51 RGR) | 49 |
| 3.5. RESOLUCIÓN (art. 52 RGR) | 50 |
| 3.6. INTERESES (art. 53 RGR) | 51 |
| 4. IMPAGO Y CONSECUENCIAS (art. 54 RGR) | 52 |
| 4.1. INCUMPLIMIENTO DE APLAZAMIENTOS | 53 |
| 4.2. INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS CON DISPENSA TOTAL DE GARANTÍA O CON GARANTÍA O GARANTÍAS SOBRE EL CONJUNTO DE FRACCIONES | 54 |
| 4.3 INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS CONCEDIDOS CON GARANTÍA DE CARÁCTER PARCIAL E INDEPENDIENTE PARA UNA O VARIAS FRACCIONES | 55 |
| 4.4. INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS OTORGADOS CON DISPENSA PARCIAL DE GARANTÍAS. | 56 |
| CONCLUSIONES | 56 |
| BIBLIOGRAFÍA | 58 |

INTRODUCCIÓN:

La crisis económica sufrida en nuestro país, iniciada en 2008 y que perduró hasta finales de 2014, dio lugar a falta de liquidez en muchas empresas, afectando también a muchos deudores particulares que se encontraron con dificultades para hacer frente al pago de sus impuestos a tiempo, por lo que los aplazamientos y fraccionamientos se convertían en un medio útil para minorar los problemas de esa falta de liquidez, propiciándose un aumento de solicitudes para aplazar deudas tributarias.

En este momento nos encontramos en un marco semejante provocado por la crisis sanitaria del COVID-19, que ha dado lugar a la adopción de medidas urgentes a fin de atenuar los efectos de la crisis económica que se produce a raíz de la paralización de la economía por la declaración del Estado de Alarma, aprobando el Real Decreto 7/2020 de 12 de marzo. En el capítulo IV de esta norma se recoge, entre otras medidas de apoyo financiero transitorio, una flexibilización en materia de aplazamientos, concediendo durante seis meses esta facilidad de pago de impuestos a PYMES y autónomos, previa solicitud, en unos términos equivalentes a una carencia de tres meses, de esta manera si es devuelto en este último plazo no se abonan intereses, se trata de un aplazamiento no de un fraccionamiento, se aplaza por seis meses que es cuando se tiene que pagar la totalidad de la deuda aunque también se podrá cancelar antes de ese periodo.

El aplazamiento y fraccionamiento se ha convertido en un medio útil para los deudores que de manera transitoria tienen falta de liquidez y que para poder hacer frente a sus deudas tributarias hacen uso de él, no tendría sentido que se retrasase el pago si en un futuro tampoco se pudiese afrontar, en este caso la falta de liquidez sería estructural, para ello la Agencia Tributaria evalúa las posibilidades de cumplimiento para así poder garantizarse el cobro de la deuda.

El uso de esta herramienta ha dado lugar a denegaciones por parte de la Administración y recursos de los contribuyentes ante los órganos judiciales, sobre todo por la falta suficiente de acreditación de situación económica y financiera que de forma transitoria impida efectuar el pago en el plazo establecido. El TS ha dictaminado en reiterada jurisprudencia criterio que la Administración tendrá que valorar las dificultades, la transitoriedad, así como el análisis de la situación real del deudor y capacidad futura de pago. De esa valoración se extraerá un acuerdo administrativo y en caso de concesión se determinará la cadencia de pagos y cuantía de los mismos.

La doctrina nos aporta los requisitos que se han de cumplir para la concesión del aplazamiento y el fraccionamiento en el pago de deudas tributarias, entre ellas que deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido. Ello 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. Asimismo que el aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias. También se ha pronunciado acerca de la naturaleza del acto administrativo de la concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento de pago. La mera existencia de otras deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda tributaria no determina por sí sola que las dificultades económicas que pueda tener el deudor sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de aquél.

Comenzamos el estudio el aplazamiento y fraccionamiento del pago de un tributo por el concepto ya que es preciso conocerlo para introducirnos en el tema, es una modalidad de pago de la deuda tributaria. La finalidad que tiene esta herramienta es facilitar el pago al que no se podría hacer frente de una manera transitoria, esta transitoriedad es requisito esencial para la concesión de un aplazamiento, es tal la exigencia que es necesario que se acompañen los justificantes que avalen estas dificultades para efectuar el pago en el plazo establecido.

Es fundamental saber dónde se encuentra regulado y desarrollado para poder conocer el alcance así como los requisitos necesarios a fin de solicitar aplazar o fraccionar un deuda tributaria.

Seguidamente y considerando la importancia que tiene el procedimiento que se debe seguir para gestionar la tramitación de la solicitud, ésta será siempre a petición del obligado tributario y ante el órgano competente para tramitarlo y corresponderá a la Administración constatar que reúne los requisitos y que acompaña los documentos requeridos en la normativa.

Posteriormente se ha dirigido la atención a la prestación de garantías para poder asegurar el pago de la deuda, para aquellas deudas superiores a 30.000€ es necesario prestarlas, en ese apartado se enumeran los requisitos, la adopción de medidas cautelares en su caso o

la dispensa de garantías, cómo se tramita el procedimiento, la resolución del mismo y los intereses que corresponden a esa deuda aplazada.

El análisis continua afrontando el incumplimiento del pago de los aplazamientos, las consecuencias que tiene no realizar el pago de estos aplazamientos, en distintos periodos en que se encontrase la deuda y con las dispensas totales o parciales de garantías.

Finalizamos con las conclusiones de nuestro estudio, que sintetizan las cuestiones de mayor relevancia en relación al objeto del trabajo.

1. EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE UN TRIBUTO

1.1. CONCEPTO (art. 65 LGT y art. 44 RGR)

Aplazamiento y fraccionamiento son dos conceptos diferentes, mientras que el aplazamiento es diferir el momento del pago, el fraccionamiento supone el pago aplazado de forma parcial. No obstante, la finalidad de ambas figuras es el diferimiento del pago de la deuda tributaria.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en el art. 65.1, dice que las deudas tributarias, ya se encuentren en periodo voluntario o en periodo ejecutivo, podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen en los reglamentos de cada tributo y siempre que sea previamente solicitado por el obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos para cada uno de estos tributos.

El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), en su art. 44, señala que la Administración podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en la LGT, también que serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y las de naturaleza pública que sean titularidad de la Hacienda pública, exceptuando las previstas en las leyes y que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda aduanera, serán tramitadas y resueltas de acuerdo con su normativa específica. Para las solicitudes que su tramitación, corresponda a los órganos de recaudación, este reglamento se aplicará de forma supletoria.

El Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes

en materia social, modifica el art. 65.2 de la LGT, donde introduce tres supuestos nuevos de deudas que son inaplazables (son las letras e), f), y g) también realiza una modificación de la redacción de la letra b de este mismo artículo.

Según estas normas, son aplazables todas las deudas, con algunas excepciones contempladas en LGT en el art. 65.2:

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

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

Podrán solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas, cuya recaudación la tenga atribuida a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), que serán tramitadas y resueltas por los órganos de ésta.

Lo que la Administración Tributaria pretende con esto es dar facilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. No significando esto que el deudor esté de acuerdo con la deuda exigida. Tampoco supone la renuncia del deudor a recurrir contra la deuda que se le exige. El Tribunal Supremo (en adelante, TS) rechazó

la tesis de que el hecho de pedir el fraccionamiento de pago, suponía estar conforme con ella, al señalar que: “El fraccionamiento tiene que ver con el pago de la deuda tributaria y del mismo modo que la realización de éste no infiere en la impugnación de la liquidación a que se refiera si al recurrente no le interesa pedir la suspensión de su ejecutividad, tampoco la petición de fraccionamiento en el pago puede suponer obstáculo alguno a interponer contra ella los recursos pertinentes.”¹

La regulación del aplazamiento y fraccionamiento del pago, la incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la ya derogada Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre General Tributaria², que en su Exposición de Motivos, expresaba las medidas para facilitar las obligaciones de pago de los sujetos pasivos, de esta manera permitía efectuar el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria.

Con el aplazamiento se pretende el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el art. 31 de la CE, pues permite hacer frente al pago de una deuda tributaria, aunque lo sea en un momento ulterior, sin la necesidad de acudir a la vía ejecutiva, y en última instancia, satisface la pretensión del interés público, prevalente sobre el particular.

Para LOZANO SERRANO “no parece sostenible entender el aplazamiento como medida que tutela el interés del particular en detrimento del interés recaudatorio, por mucho que su efecto inmediato sea favorecedor del primero. Bien al contrario, se trataría de una medida que persigue el cumplimiento del deber de contribuir, pero dando respuesta a la necesidad de que el obligado no pueda hacer frente al mismo en el plazo oportuno, sin que no obstante, pretenda eludirlo”. Y añade que “en términos de conveniencia para la finalidad recaudatoria, resulta más ventajoso prever el aplazamiento que acudir a una ejecución forzosa”³. La ejecución forzosa es el procedimiento por el que efectúa el cobro de las deudas vencidas y no satisfechas en el período voluntario de pago.

¹ STS de 5 de octubre de 1992, F.D 2º.

² BOE de 31 de diciembre.

³ LOZANO SERRANO, C.: “Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* núm 3/1997, pág 46.

También considera ROMERO GARCÍA que “la armonización de las exigencias del deber de contribuir con las dificultades transitorias para su cumplimiento son la razón de ser del aplazamiento y fraccionamiento.”⁴

Una explicación más ilustrativa se incluye en la Sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante, SAN) de 18 de enero de 1996, afirma que: “es importante tener en cuenta el interés público prevalente a la hora de la concesión o de la denegación de un aplazamiento, debiendo buscarse aquel de los dos caminos (conceder o denegar), que es, además del más efectivo y menos costoso, el más adecuado a ese interés. Esto es, lo será la concesión de un aplazamiento con los consiguientes efectos beneficiosos para la Hacienda Pública (cumplimiento voluntario del deudor ante la Administración; compensación del retraso mediante la satisfacción del interés de demora; y, finalmente, facilitar una posible ejecución en caso de impago al vencimiento del plazo concedido, con la realización de la garantía aportada) o, por el contrario, lo será, la denegación del mismo con la consiguiente necesidad de recurrirse a un procedimiento ejecutivo para hacer efectivo el crédito tributario y, en muchos casos, posiblemente infructuoso. Para resolver esta cuestión, hay que tener presente que con la expresión “interés público”, se tiende a indicar un conjunto de intereses coincidentes tutelados por la norma jurídica, donde siempre hay un interés prevalente sobre los otros y, además, donde el interés público no tiene porqué ser siempre un interés general. Así las cosas, en un primer acercamiento a la cuestión que nos ocupa, podría entenderse que el interés general a proteger es el primero de los expuestos anteriormente, partiendo de la idea de que la concesión de los aplazamientos se hizo pensando en facilitar a los deudores el cumplimiento voluntario –aunque tardío- de sus obligaciones para con la Hacienda Pública. Y ello porque, a todas luces es preferible un cumplimiento tardío, pero voluntario que un cumplimiento forzoso, a instancias de la Administración. Por esta razón, la propia Ley General Tributaria, artífice de la generalización a todos los tributos de los aplazamientos del pago de las deudas tributarias, justificó dicha posibilidad como una de las medidas que facilitan o reducen las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos.”⁵

⁴ ROMERO GARCÍA, F: “El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 141/2009, pág. 2

⁵SAN. Vid. JT/1996/316. FJ 2º

1.2. FINALIDAD

Debido a la situación económica-financiera del solicitante, no es posible afrontar la deuda, de forma inmediata, por lo que, la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento del pago, para cumplir con la obligación tributaria del solicitante, sin acudir a la ejecución forzosa, es la opción más ventajosa, para el obligado. Pero también lo es para la Hacienda Pública, ya que con ello se consigue que el deudor cumpla su obligación tributaria, además de compensar el retraso con la aplicación de la suma del interés de demora, que en caso de incumplimiento de plazos, daría paso a una ejecución, con la realización de la garantía que en su caso aportó. De este modo, el deudor cumple voluntariamente con su obligación de pago.

La finalidad del aplazamiento y fraccionamiento de pago es facilitar el mismo, al que de manera transitoria no se puede hacer frente, siendo una excepción esta forma de pago de la deuda tributaria, ya que debe hacerse en los plazos establecidos en la regulación, para cada tributo. El TS indica en la que “el aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias.”⁶

Para el profesor CALVO ORTEGA, “se trata de una medida de ajuste de la capacidad económica del deudor tributario, que tiene en cuenta circunstancias concretas de éste en un momento dado, siempre posterior a aquel en que se manifestó la capacidad económica o en el que surgió la obligación del colaborador de realizar el ingreso. Viene, pues, a introducir una nota de flexibilidad y equidad en las relaciones tributarias sin lesionar el derecho del acreedor, contribuyendo a la mejor realización de la justicia.”⁷

En la SAN de 27 de enero de 2014 se dice que la finalidad del aplazamiento o fraccionamiento no es otra que facilitar el pago en aquellos casos en que, por razones económicas que afectan al obligado, éste no puede hacer frente a la deuda, “dar la posibilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, cuando la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento

⁶ STS de 19 de julio de 2012, FJ 2º

⁷ CALVO ORTEGA, R. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Edic. Aranzadi, Navarra, 2006, págs.. 239 y 240

se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración”⁸.

En el aplazamiento y fraccionamiento han influido las circunstancias económicas, en concreto, en los años de crisis económica en nuestro país, se incrementó el número de solicitudes por parte de los obligados para poder hacer frente al pago de estas obligaciones en los plazos fijados por la Administración Pública. Y quizá por ello, en el año 2015 el legislador se vió obligado a adoptar medidas para facilitar la gestión del aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias. Para ello aprobó la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, BOE de 20 de octubre, en la que eleva el mínimo exento del obligado a prestar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros. Con esta medida además de agilizar el procedimiento al gestionar las solicitudes, se otorgan facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones por las dificultades económicas y financieras.

La Administración Tributaria con el fin de homogeneizar la actuación en la tramitación y la posterior resolución a las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos por los órganos de recaudación, da instrucciones internas, no exentas de debate, ya que modifican criterios en cuanto a las solicitudes.

Por lo tanto, no se puede acudir a él, en todo caso, por ello la exigencia del cumplimiento de las dificultades económicas financieras transitorias, por parte del obligado tributario. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo, en la que reconoce el fin previsto para el aplazamiento o fraccionamiento es facilitar el pago, cuando transitoriamente éste no puede realizarse, pero también precisa que “resulta obvio que la falta de liquidez de la empresa ha de referirse a un momento determinado, de ahí el adverbio “transitoriamente”, por ello, afirmar, como lo ha hecho la Administración que la falta de tesorería tiene un carácter estructural y no coyuntural, como motivo de denegación del aplazamiento del pago [...] implica considerar que la sociedad no es capaz de generar, nunca, la liquidez que le permitiese pagar sus deudas en el futuro”⁹.

Si las dificultades no fuesen transitorias y lo fuesen estructurales, el aplazamiento no tendría sentido, ya que no sería el objeto facilitar el cumplimiento del pago, sino la

⁸ SAN de 27 de enero de 2014, FJ 3º

⁹ STS de 12 de noviembre de 2009.

manifestación de la incapacidad de poder generar recursos para afrontar los pagos del aplazamiento o fraccionamiento.

Considera HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, que: “la concesión del aplazamiento o fraccionamiento supone una fisura en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica, “solo se justifica si concurren circunstancias que revelen una dificultad temporal para pagar la deuda tributaria: más vale que se pague la deuda aunque sea tarde que no se pague”.¹⁰

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (en adelante, TSJ Andalucía) afirma que “la finalidad del aplazamiento y fraccionamiento de pago es facilitar el mismo en aquellos casos en que, por razones económicas afectantes al obligado, éste no puede hacer frente a la deuda. Supone dar la posibilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, en cuanto la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración.”¹¹

1.3. RÉGIMEN JURÍDICO

1.3.1. Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el capítulo IV del título II se regula la deuda tributaria, que no comprende el concepto de sanciones, las cuales se regulan de forma específica en el título IV de la ley. En esta materia se dan entrada en la ley diversos preceptos del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, como los relativos a plazos de pago, medios de pago o aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. En materia de plazos de pago se amplía una quincena el plazo de pago en período voluntario de las deudas liquidadas por la Administración y en materia de prescripción, se mantiene el plazo de cuatro años establecido por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se establece una regulación más completa, con sistematización de las reglas de cómputo e interrupción del plazo de forma separada para cada derecho susceptible de prescripción, al objeto de evitar dudas

¹⁰ HUESCA BODILLA, R. Obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Coordinador Thomson Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 455.

¹¹ STSJ de Andalucía de 24 de febrero de 2014.

interpretativas. También se añade una regla especial para el plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago a los responsables.

En materia de garantías, se incorpora a este capítulo la regulación de las medidas cautelares, con ampliación de los supuestos en que procede su adopción siempre que exista propuesta de liquidación, salvo en el supuesto de retenciones y tributos repercutidos que pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

En lo que se refiere a la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de las deudas se desarrolla lo previsto en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se incluyen reglas de inadmisión de las solicitudes y, para el caso de admisión, se regulan de forma detallada los efectos de la falta de subsanación de los requisitos de la garantía y de la inatención del requerimiento, de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento y, en caso de que se haya concedido, de la falta de formalización de la garantía y de la falta de pago en los plazos otorgados. Finalmente, se desarrolla lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de garantías en aplazamientos y fraccionamientos, en particular, lo referente a la adopción de medidas cautelares en sustitución de garantías. También se regula el reembolso del coste de las garantías prestadas para el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda declarada improcedente.

[1.3.2. Real Decreto 939/2005 de 29 de Julio, Reglamento General de Recaudación.](#)

El título II del reglamento se dedica a la deuda y se divide a su vez en dos capítulos, uno dedicado a la extinción de la deuda y otro dedicado a las garantías de la deuda. En lo relativo a la extinción de la deuda se regula de forma detallada el pago en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie. En la regulación del pago de las deudas en efectivo se incorpora la regulación prevista en diferentes órdenes ministeriales para evitar la dispersión normativa en esta materia. En cuanto al pago mediante efectos timbrados se revisa el listado de efectos y se establece una cláusula de cierre para atribuir la condición de efectos timbrados a aquellos que puedan ser aprobados por orden del Ministro de Economía y Hacienda. En lo que se refiere al pago en especie se establecen los efectos de la presentación de la solicitud en función de que esta se presente en periodo voluntario o en periodo ejecutivo de ingreso, la subsanación de los defectos de la solicitud y los

efectos de la aceptación, de la denegación y de la falta de puesta a disposición de los bienes. Por otra parte se describen las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, en las que se pone el acento en la protección de la persona o entidad que pueda verse perjudicada por la doble liquidación administrativa, a la vez que se regula el cauce de coordinación entre las Administraciones públicas implicadas.

El RGR va a regular la materia específica del procedimiento de recaudación, sin perjuicio de la aplicación directa a dicho procedimiento de los preceptos reglamentarios dictados en desarrollo de las normas comunes sobre procedimientos tributarios contenidas en el título III de la ley, por su carácter especial respecto de las normas generales de derecho administrativo.

El RGR tiene, desde el punto de vista material, un ámbito de aplicación más amplio que el contenido en la LGT, puesto que no se circunscribe al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública, tal y como ocurría con el reglamento hasta ahora vigente.

Desde un punto de vista subjetivo, el RGR no afecta sólo al ámbito del Estado, sino que también se aplicará por otras Administraciones tributarias en virtud de lo establecido en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[1.3.3. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La disposición adicional segunda tiene por objeto habilitar al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la cuantía de la deuda tributaria por debajo de la cual no se exigirán garantías en los aplazamientos y fraccionamientos y, también, establecer transitoriamente el importe de dicha cuantía, tanto para la deuda tributaria como para las restantes deudas de derecho público, en tanto no se haga uso de dicha habilitación por el Ministro. D.A. 2ª. Dispensa de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

1.3.4. Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

En esta norma se procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta. Por otra parte, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme cuando previamente hayan sido suspendidas durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial. Además, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.

1.3.5. La Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

Fija el límite exento de la obligación de aportar garantías para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento de deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública Estatal en 30.000 euros, a fin de agilizar el procedimiento de gestión de estas solicitudes, otorgar facilidades al obligado al pago ante dificultades financieras de carácter transitorio y actualizar dicho límite, que había quedado obsoleto.

La presente orden tiene como objeto mantener la finalidad última de la exención prevista, que no es sólo la agilización del procedimiento de gestión de estas solicitudes, impulsando su gestión automatizada, sino también otorgar facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante dificultades económico financieras de carácter transitorio. A este respecto se considera necesario elevar el límite de la citada exención de la obligación de aportar garantías.

El ámbito de aplicación de la presente orden se refiere a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública Estatal por tanto, el límite exento de la obligación de prestar garantía en solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento cuya gestión corresponda a otras Administraciones Tributarias continuará regulándose de acuerdo a lo previsto en la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos.

[1.3.6. Orden HAP 347/2016, de 11 de marzo, por la que se eleva a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.](#)

Las mismas razones aconsejan establecer idéntico límite para la exención de la obligación de aportar garantías para la obtención de aplazamientos o fraccionamientos de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La recaudación de los tributos cedidos a que se refieren dichos artículos y, en particular, la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago de los mismos, se regulará por la normativa estatal.

Esta Orden se dicta haciendo uso de las competencias conferidas en virtud de lo establecido en el artículo 82.2.a) de la LGT, y la disposición adicional segunda del RGGIT y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

[1.3.7. Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.](#)

Esta norma será de aplicación supletoria. Art. 14. El título II, de la actividad de las Administraciones Públicas, se estructura en dos capítulos. El capítulo I sobre normas

generales de actuación identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1.4. REQUISITOS

Es requisito esencial para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del pago, las razones económicas que afecten al obligado tributario y que le impida hacer frente a la deuda de forma transitoria, no pudiendo ser la situación estructural, ni permanente, tampoco puede ser inexistente. La LGT lo que facilita es que el obligado cumpla, aunque de forma tardía, con el pago de los tributos de los que solicita el aplazamiento y fraccionamiento del pago. Para ello es necesario que se acompañen los documentos justificativos de esa situación de tesorería. Así se contempla en el art. 46. apartado 3.c) del RGR. Junto a ello, que la deuda sea liquidada o autoliquidada y notificada al obligado, que sea susceptible de aplazamiento y que se pueda asegurar el débito con una garantía, que sea suficiente, aunque esto último es dispensable.

No serán objeto de este aplazamiento y fraccionamiento las deudas tributarias contempladas en el apartado 2 del artículo 65 LGT:

- Las que deban realizarse con efectos timbrados.
- Las que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- Las que en caso de concurso, tengan consideración de créditos contra la masa.
- Las que resulten de la ejecución de decisión de recuperación de ayudas del Estado.
- Las procedentes de la ejecución de resoluciones firmes que hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de los recursos.
- Las que deban ser repercutidas salvo que las cuotas no han sido pagadas.
- Los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Para el profesor ROMERO GARCÍA, la situación económica se manifiesta en el RGR: “como ya se establecía en el anterior RGR, tras su modificación por el RD 448/1995, de 24 de marzo, se refiere a la situación económico-financiera y no sólo a la situación de tesorería”, “debe apreciarse la situación económica global del obligado, no sólo un aspecto parcial de ésta, como es la tesorería”, “las dificultades por las que atraviesa el obligado han de ser transitorias, es decir, no sólo debe constatarse que existe esa dificultad y no pretende eludir el pago, sino, también, que dicha dificultad será transitoria y que

el sujeto tiene medios para generar recursos; en definitiva, que el sujeto no puede pagar en los plazos que fije la normativa tributaria, pero sí podrá hacerlos si se le concede un aplazamiento o fraccionamiento del pago. La exigencia de que la situación de dificultad del obligado al pago tenga carácter coyuntural y no estructural constituye presupuesto y razón de ser del aplazamiento mismo, de suerte que, de no concurrir, huelga al examen de los restantes condicionamientos.

Si la dificultad es estructural, es decir, si el análisis de la situación patrimonial llevara a la Administración al convencimiento de que el sujeto no sólo tiene dificultades actuales, sino que no hay expectativas de que podrá pagar vencido un nuevo plazo que pudiera concederse, la finalidad perseguida por la institución que nos ocupa, cual es hacer posible el pago sin colocar al obligado en una situación de gran quebranto económico, no se alcanzaría, siendo lo más apropiado que, habiendo concluido el período voluntario, se prosiga el procedimiento recaudatorio hasta llegar a la ejecución de los bienes del deudor”.¹²

El otorgar un aplazamiento o fraccionamiento tendrá sentido si se tiene en cuenta que quien no puede pagar en plazo podrá hacerlo en un futuro, pero si no fuera previsible que aquél que tiene dificultades en el presente mejore su situación económica y pueda pagar en un futuro, sería dilatar la situación en el tiempo y con ello podría perjudicar a la Hacienda Pública. De manera que, siempre el interés a proteger es el interés público, por el derecho preferente de la Administración al cobro de sus créditos tributarios.

MORENO FERNÁNDEZ tiene la opinión de “que la denegación debería ser la última posibilidad, es decir, que debiera concederse, incluso en los supuestos de dificultades estructurales si el obligado al pago acompaña una garantía suficiente (económica y jurídica) que asegure la efectividad del crédito tributario, afirmando que no tiene sentido denegar el aplazamiento justificando razones de interés público, sino antes al contrario, interesa concederlo puesto que la Administración consigue de este modo una garantía que asegure el crédito aplazado y, en consecuencia, la Administración sólo le tiene que interesar conseguir la satisfacción del crédito, con independencia de que el pago lo realice el propio obligado tributario voluntariamente o, en su defecto, se proceda a ejecutar la garantía presentada. Otra cosa sería, según el autor, que a la solicitud del aplazamiento se acompañe la de la dispensa en la presentación de la garantía. En este

¹² ROMERO GARCÍA, F. “El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 141/2009, págs. 2 y 3.

supuesto, sí que tendría sentido la denegación del aplazamiento, ya que su concesión sólo supondría la dilación en la ejecución del patrimonio del deudor.”¹³

En resumen, el requisito objetivo del aplazamiento o fraccionamiento es el cobro de la deuda, es el principal y único objetivo de la Hacienda Pública, ante la falta de liquidez transitoria. Y como requisito subjetivo es la solicitud por parte del obligado tributario del aplazamiento y fraccionamiento ante la Administración Tributaria.

2. PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DEL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO (art 46 RGR)

La solicitud de aplazamiento y fraccionamiento tiene carácter rogado, siempre se realiza a instancia de parte y la mera solicitud realizada en periodo voluntario de pago impide que la deuda tributaria entre en periodo ejecutivo, hasta que sea resuelta la solicitud.

Se dirigirán al órgano competente para su tramitación, y en el plazo dependerá de si la deuda se encuentra en periodo voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones, para ello hay que acudir a lo que refleja el artículo 62.1, 2 y 3 de la LGT, o normativa específica de cada tributo.

Si la deuda lo fuese por autoliquidación presentada fuera de plazo, solo se entenderá que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento que se presente en periodo voluntario, cuando esta se acompañe de autoliquidación extemporánea.

La solicitud puede hacerse además por cualquier sujeto, que teniendo esa consideración, tenga el deber de pagar una deuda tributaria y por ende los sujetos en los que recaigan la obligación de pago, sustitutos, responsables, sucesores, si tienen dificultades transitorias para pagar las deudas que les sea exigible, propia o no, tienen derecho a solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, aunque no tengan la consideración de contribuyentes.

En cambio, no podrán solicitar, ni por tanto concederse, un aplazamiento o fraccionamiento a quien no tenga la consideración de obligado tributario, aunque pretenda realizar el pago de la deuda. En el RGR en su art. 31.1, indica que el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

¹³ MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Valladolid, Lex Nova, 1996, págs. 111 y 112.

La presentación de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas, se podrá realizar por medios telemáticos, electrónicos o informáticos, también en formato de papel, en función de la disposición aplicable en cada caso. Será obligatorio por medios telemáticos, cuando el solicitante, esté obligado a relacionarse de manera electrónica con la Administración.

La solicitud y concesión del aplazamiento o fraccionamiento tiene efectos distintos como hemos visto, según el período en que se encuentre la deuda. También es importante el tránsito de uno a otro período, si las deudas son liquidadas por la Administración, el periodo ejecutivo se inicia automáticamente al día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de ingreso que establece el art. 62 de la LGT.

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, si se trata de tributos autoliquidables, es distinto, si se presenta un autoliquidación y no se acompaña del ingreso en período voluntario, una vez finalice éste, se iniciará el período ejecutivo. En cambio, si finaliza el período voluntario para presentar la autoliquidación, no se inicia el período ejecutivo de manera automática, ya que la deuda no está liquidada. La deuda se encuentra fuera del plazo voluntario, pero no se inicia el período ejecutivo. En el art. 161.1.b, establece que en caso de las deudas a ingresar de autoliquidación, que se presenten sin realizar el correspondiente ingreso, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente de que finalice el plazo establecido para cada tributo, o si ya hubiese concluido, el día siguiente de la presentación de la autoliquidación. En este sentido también lo dispone el apartado 2, del art. 68 del RGR, que, en las deudas a ingresar por autoliquidación que se presenten fuera de plazo sin que se realice el ingreso o sin que se presente la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, el período voluntario concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación.

Si las deudas son liquidadas por la Administración y se solicita el aplazamiento o fraccionamiento dentro del plazo voluntario de pago que fija el art. 62 LGT, no se inicia el período ejecutivo hasta la resolución del expediente. Pero si se presente la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento finalizado el plazo voluntario, en base al art. 161.1.a de

la LGT, estará la deuda en período ejecutivo, por ello, devengarán los recargos del período que se contemplan en el art. 28 de la LGT. El recargo ejecutivo, el recargo de apremio reducido y el recargo de apremio ordinario, son incompatibles entre sí, y el cálculo de éstos se realiza sobre la totalidad de la deuda que no se ingresó en el período voluntario. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y será aplicable al satisfacer la deuda no ingresada en el período voluntario y antes de que se notifique la providencia de apremio. En el recargo de apremio reducido se aplica el diez por ciento a la deuda no ingresada en el período voluntario y antes de que finalice el plazo previsto en el art. 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas. Y en el recargo de apremio ordinario, que será del veinte por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias de los recargos ejecutivos o el de apremio reducido.

Como hemos dicho anteriormente la resolución del expediente de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago en período voluntario, impide el inicio del período ejecutivo, porque lo impide la LGT, no pudiendo iniciarse el procedimiento de apremio, pero que tampoco es, de manera estricta, el voluntario, como lo prueba el hecho de que se devenguen intereses de demora.

Así:

a) Periodo voluntario

Presentada la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario de ingreso o el periodo de autoliquidación y reuniendo los requisitos que le son exigibles, impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no exime del devengo de interés de demora, art. 26 LGT, que será el interés legal del dinero en el periodo que resulte exigible, durante el tiempo de retraso de la obligación. Reflejado en el art. 65.5 LGT, también lo reitera en el art. 161.2 LGT, presentada la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, durante la tramitación de los expedientes.

b) Periodo ejecutivo

En el periodo ejecutivo pueden ser presentadas las solicitudes, en cualquier momento, siempre que sea anterior a que se le notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. En este sentido el RGR se expresa en términos más precisos que la anterior normativa, ya que podrán presentar las solicitudes, los peticionarios, aunque

los acuerdos de enajenación hayan sido adoptados, siempre que no se haya notificado al deudor, tal como estipula la LGT, que debe realizarse la notificación.

La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar con el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, no obstante deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria. La paralización de las actuaciones no es facultativa para la Administración, ya que la LGT, señala que “deberán” paralizarse las actuaciones de enajenación, expresa así el carácter imperativo. No sucedía así en el anterior RGR que establecía “podrán paralizarse”.

Esto se debe relacionar con lo que dispone el apartado 5 del artículo 65 de LGT, que establece que cuando se solicita el aplazamiento o fraccionamiento de deudas en período ejecutivo, se podrá hacer hasta el inicio de la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar, o en su caso, continuar el procedimiento de apremio, durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, incluyendo la traba de embargo, hasta llegar a la enajenación de los bienes embargados, momento éste en que habrá de paralizarse el procedimiento y esperar a la resolución de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Como consecuencia de ello, la petición de aplazamiento o fraccionamiento, por sí, no paraliza el procedimiento recaudatorio ni frena el procedimiento de apremio, que como explicita el art. 167.3.b, de la LGT es admisible la oposición a la providencia de apremio, la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, en periodo voluntario y otras casusas de suspensión del procedimiento de recaudación.

Supone, que si una solicitud es presentada en período voluntario impedirá el devengo de recargo alguno, si la deuda se encuentra en período ejecutivo continuará devengando recargos, hasta que se resuelva la petición. Todo ello para evitar que la solicitud se use para impedir el recargo del veinte por ciento, aunque esto perjudique al deudor, que aunque no se haya negado a pagar, se va a incrementar el importe de su deuda, en el tiempo en que la Administración resuelva lo peticionado. Esto sucede en los casos en que la resolución sea tanto denegatoria, archivada solicitud y aun cuando sea resuelta la solicitud de manera favorable al deudor, y ese acuerdo sea en momento posterior a la notificación de la providencia de apremio, todo ello se debe a la no paralización de la actuación administrativa en el transcurso de la resolución de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

En el caso de las deudas autoliquidables, hay que distinguir tres supuestos: Primero: la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en el mismo momento o posterior, pero en período voluntario, no acompañada de ingreso; al igual que ocurre con las deudas líquidas por la Administración, impedirá el inicio del período ejecutivo, pero si se pagase antes de que se resuelva la petición y antes de que concluya el período voluntario, nos encontraríamos ante una situación en la que se no se ha llegado a iniciar el período ejecutivo, por lo tanto, no se devengan los recargos contemplados en el art. 28 de la LGT, y por supuesto tampoco los del art. 27 de la misma, ya que la presentación de la mencionada autoliquidación no sería extemporánea. En cambio, si procederán los intereses de demora del art. 26.1 de la LGT, por el tiempo que trascurra desde que finaliza el plazo voluntario hasta el ingreso de la deuda, en este caso es el deudor el que impide que comience el período ejecutivo.

Otro supuesto que cabe es la presentación extemporánea de una autoliquidación que se acompaña de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, el mismo día que finaliza el período voluntario, que al presentar ambas, se evita el comienzo del período ejecutivo. En este caso se habrá devengado el recargo por declaración extemporánea del art. 27 de la LGT, que serán aplicables vayan o no acompañados del ingreso.

El tercer supuesto es la presentación extemporánea de una autoliquidación en la que no se realiza ingreso y tampoco se acompaña de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. En este caso se devenga el recargo del art. 27 de la LGT por la presentación extemporánea, que será en función del retraso por la finalización de período voluntario, y al día siguiente se produce de manera inmediata y automática el inicio del período ejecutivo, en este caso se acumulan los recargos e intereses del período ejecutivo correspondiente al recargo por presentación extemporánea.

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en estos dos supuestos últimos, no impide el que se pueda beneficiar el deudor de la reducción del veinticinco por ciento del recargo correspondiente al art. 27 de la LGT, condicionado esto a que el recargo se ingrese íntegramente, sin aplazar ni fraccionar, dentro del plazo voluntario que se conceda cuando sea notificada la liquidación.

2.1. TRAMITACIÓN DE LA SOLICITUD

2.1.1. Admisión a trámite

Una vez presentada la solicitud, la administración tiene que constatar que la solicitud reúne los requisitos que se exigen y que va acompañada de los documentos que requiere aportar según la normativa. Si no los reúne el órgano competente que tramita el aplazamiento o fraccionamiento requiere al solicitante para que subsane defectos o aporte documentos que no ha aportado en un plazo de 10 días que dan comienzo a partir del día siguiente a la notificación del requerimiento. De no atenderlo en ese plazo, se tendrá por no presentada la solicitud y la archivará sin más trámite, según se dispone en el art. 97.b LGT, supletoriamente se aplica lo dispuesto en el art. 49 de la LRJPAC, según ésta se podría petitionar una ampliación del plazo para presentar la documentación antes del vencimiento del plazo de subsanación que se concede. El archivo es una consecuencia automática de la falta de subsanación y se desprende del art. 46.6 del RGR, que no obliga a notificar este archivo, ya que al instar al solicitante a subsanar en el plazo de días de cómo período de carencia, una vez transcurridos sin haber subsanado, no es necesario notificar al interesado la resolución, ya que se produce de manera automática por haber desistido de lo solicitado.

La no atención al requerimiento de subsanación, no producirá los efectos que se asocian a la presentación, es decir, impedir el inicio del período ejecutivo si se hubiese presentado en período voluntario, éste no se ve ampliado, ya que solo se produce ante una petición de aplazamiento o fraccionamiento formulada en tiempo y forma, con todos los requisitos que se exigen, siendo uno de ellos aportar todos la documentación requerida (Resoluciones del TEAC de 03/02/2005, 10/11/2005 y 19/04/2006).

Si estamos ante un defecto que es subsanable, atendido en el plazo por el solicitante, pero que se entiende que no han sido subsanado los defectos, la resolución será denegatoria, esto implica que habiendo finalizado el plazo voluntario de ingreso, no se iniciará el período ejecutivo hasta que no se notifique la resolución. Esto mismo sucederá si la garantía que aporta el solicitante no hubiese sido admitida por la Administración por la falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad.

En el art. 51.1 del RGR, al órgano competente para la tramitación tiene como labor esencial el examen y evaluación de que concurren los requisitos que se fijan para el aplazamiento o fraccionamiento, le impone a la Administración que se pronuncie y valore

las alegaciones que fundamentan la solicitud. Siendo ésta la situación económica-financiera del solicitante, que le impide, de forma ocasional, hacer frente al pago de la deuda, tendrá que verificar el órgano competente, la posibilidad de generar recursos por parte del interesado, que es, la clave del procedimiento para poder adoptar el acuerdo.

En este sentido CALVO ORTEGA, afirma que “la audiencia del interesado, en este momento, sería muy ilustrativa, y pese a que el RGR no la contempla expresamente, se trata de un derecho del solicitante (art. 34.1.1. de la LGT), especialmente en casos como éstos, en los que las situaciones, matices y perspectivas que se presentan son muy diversos”.¹⁴

También tendrá que evaluar, el órgano competente, la idoneidad de la garantía aportada, analizando si concurren las circunstancias determinante de la admisibilidad de garantías que ofrece, si son distintas a las denominadas preferentes. En el apartado 4 del art. 48 del RGR, se atribuye al órgano competente la facultad de apreciación de la suficiencia de garantía.

Si se trata de aplazamiento o fraccionamiento solicitado en período ejecutivo, la solicitud no da lugar a la paralización de las actuaciones administrativas, ya que durante la tramitación podrá iniciar el procedimiento de apremio, o continuarlo si se hubiera iniciado, pudiendo llegar, a ordenar el embargo de bienes o derechos del deudor. Aunque las actuaciones de enajenación quedarán en suspenso hasta la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Mientras dure la tramitación, el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones que hay propuesto en el calendario de pago. La Administración podrá establecer un calendario de pagos, de manera provisional, hasta la resolución, si ésta se ve demorada debido a la complejidad del expediente, justificando dicho calendario provisional, pudiendo ser los plazos distintos a los que propuso el deudor, sustituyéndolos en todo caso.

Si no se atiende el pago en el plazo o plazos que se indican en el calendario provisional, ya sea propuesto por el deudor o que haya sido fijado por la Administración, no dará lugar al inicio del período ejecutivo, en el caso de que se presentara la solicitud en período voluntario, ya que no ha habido resolución. La Administración considerará la no atención

¹⁴ CALVO ORTEGA, R. Aplazamiento y fraccionamiento del pago, “*los nuevos reglamentos tributarios*”, Cizur Menor, Thomson- Civitas, 2006. pág. 255.

a los pagos a dificultades estructurales, en ese caso procederá a dictar una resolución denegatoria, ya que considera que las dificultades económicas-financieras no son transitorias.

En el caso de que, durante la tramitación del expediente de aplazamiento o fraccionamiento del pago, el solicitante ingresara la totalidad de la deuda, serán exigibles y se le liquidarán los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el día siguiente a la finalización del período voluntario del pago hasta la fecha en que se realice el ingreso.

En cualquier caso, la decisión compete a los mismos órganos que para resolver, si la resolución es estimatoria, tiene que especificar los plazos y condiciones de pago, pudiendo ser distintos de los propuestos por el solicitante. Si la resolución fuese denegatoria tiene consecuencias distintas si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, cuando se notifique la resolución denegatoria se inicia el plazo de ingreso, que de no realizarse el mismo, se iniciará el período ejecutivo.

Si la solicitud fue en período ejecutivo de ingreso, se inicia el procedimiento de apremio.

2.1.2. Inadmisión (art. 47 RGR)

Los supuestos de inadmisión se encuentran regulados en el RGR, como la presentación de la solicitud en el momento de la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes del deudor, aunque contra esta inadmisión cabe interponer recurso o reclamación económica-administrativa, en este caso se tendrá por no presentada, igualmente el archivo de la solicitud, la presentación de la solicitud en período voluntario no impide el inicio del período ejecutivo, una vez finalice aquél. Notificado el acuerdo de inadmisión, no se considerará que el período ejecutivo se ha iniciado al día siguiente de la notificación, sino que el inicio y el devengo del recargo del período ejecutivo, se produce una vez que finalizó el período voluntario, a partir de la notificación podría dictarse providencia de apremio.

En el art. 46 apartado 6 párrafo 2 dice que no es subsanable, no acompañar a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la autoliquidación que no obre en poder de la Administración, y que en este caso procederá la inadmisión conforme al art. 47. En relación con esto en la letra a) del apartado 1 del art. 47 reproduce lo que señala lo mencionado anteriormente. Este motivo es claro, ya que no se cumple uno de los requisitos obligatorios, el conocer la deuda.

Procede la inadmisión de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento referidas a conceptos y períodos cuyo asunto sea un procedimiento de inspección, que se haya suspendido de acuerdo con lo previsto en el art. 150.3 a) de la LGT, por haber pasado a la jurisdicción competente o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, por la concurrencia de supuestos regulados en el art. 305 del Código Penal (en adelante, CP), lo cual, al contrario se entiende que si en la solicitud se incluyen otros conceptos o períodos diferentes a la investigación, las solicitudes tienen que ser admitidas y tramitadas en aquello que no afecte a la causa de inadmisión.

Para MONTERO DOMÍNGUEZ, “El reglamento describe la situación más clara: presentación de la solicitud una vez que se haya dado traslado del expediente al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional; pero no será extraordinario que el órgano competente para la tramitación de la petición de aplazamiento o fraccionamiento desconozca que dicha remisión se ha producido (incluso puede existir desconocimiento de que el contribuyente estaba siendo objeto de un procedimiento de comprobación o investigación), de forma que se inicie la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.

Pues bien, la norma previniendo dicha posibilidad establece una suerte de inadmisión sobrevinida, dejando sin efecto la petición en aquellos supuestos en los que tenga conocimiento de la remisión en cuestión durante la tramitación del procedimiento para la resolución de la solicitud. Condición para que esta inadmisión cumpla los requisitos legales es que la remisión se haya efectuado antes de que se presente la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.”¹⁵

Así la inadmisión también procede cuando concurren dos requisitos; que la solicitud lo sea por deudas por las que se hubiese presentado otra que fue denegada y que la nueva no modifique sustancialmente a la anterior. Y que se presenten solicitudes reiterativas, cuya reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria. Realmente para que proceda esta causa de admisión solo tienen que concurrir los dos requisitos antes citados, sin que dependan de la finalidad que busque la nueva solicitud, ya que la causa de inadmisión puede deberse a la concreción o no de una ‘modificación sustancial’ con respecto a la anterior. Lo que en este caso de inadmisión se destaca es que las circunstancias tienen que ser apreciadas por la Administración.

¹⁵ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo reglamento general de recaudación comentado*, Madrid-La Ley, 2006, pág. 167.

Para MONTERO DOMÍNGUEZ, “es evidente que en este tipo de inadmisiones la carga de la prueba quedará en manos de la Administración; sin embargo, no hemos de dejar de observar que, en no pocos casos, dicha situación es la habitual, estando muy relacionada con el cumplimiento de obligaciones corrientes trimestrales (especialmente a las autoliquidaciones por retenciones de IRPF en las que hay que recordar lo dispuesto en el artículo 44.3. del reglamento y 82.2 b) de la LGT, y a las autoliquidaciones por IVA), por lo que la valoración de lo que podríamos llamar “historial recaudatorio” del obligado será lo que, con carácter principal, conforme el elemento probatorio a que hacemos referencia.”¹⁶

2.1.3. Prestación de garantías

La apreciación de la suficiencia económica o jurídica es compleja, ya que la ejecución de ciertos bienes y derechos pueden exigir conocimientos jurídicos, para ello el órgano de recaudación competente puede acudir a otros servicios técnicos de la Administración, o a la contratación de profesionales externos, para poder obtener un informe en ese particular.

La insuficiencia de la garantía propuesta no tiene como consecuencia la denegación de lo solicitado, sino que le requerirá al solicitante, en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente a la notificación del requerimiento, para que aporte otras garantías que complementen o que acredite la imposibilidad de aportarlas. En el caso de que no sea atendido, o atendido y no complementado o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarlo, se procederá a la denegación de la solicitud.¹⁷

En el caso de que se solicite la dispensa de garantías, el órgano competente, examinados los requisitos que se le exigen para la concesión, tendrá que investigar si existen bienes o derechos que sean susceptibles de aportar como garantía de aplazamiento o fraccionamiento que solicita, (no exigible en el anterior RGR), de manera que si la Administración comprueba que no es cierta la imposibilidad de garantía por insuficiencia de patrimonio o inexistencia, requerirá al solicitante la complementación de la solicitud

¹⁶ MONTERO DOMINGUEZ, A. *El nuevo reglamento general de recaudación comentado*. Madrid-La Ley 2006, pág 167.

¹⁷ En el anterior RGR, art. 48 no se contemplaba el supuesto de insuficiencia de garantía, por lo que no había la posibilidad de aportarla o justificar la imposibilidad de hacerlo.

aportando los existentes como garantía, de acuerdo con el art. 48.4 del RGR y atendiendo a las consecuencias que se establecen para la inatención al requerimiento.

El solicitante tiene la posibilidad de pedir que se adopten medidas cautelares que sustituyan las garantías, el órgano competente analizará la petición y resolverá en cuanto a la concesión o denegación, plazo de vigencia de la mediadas, siendo esto en el mismo acuerdo en el que resuelva el aplazamiento o fraccionamiento que solicita. Del mismo modo la Administración puede adoptarla de motu propio, una vez presentada una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario, mientras se tramite la solicitud, en caso de que existan indicios racionales que en caso de no adoptarla, el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado. En este caso, es de aplicación el art. 81 de LGT.

2.1.4. Contenido de la solicitud (art. 46.2 RGR)

La solicitud debe contener la identificación completa del peticionario o persona que le represente, la deuda que se pretenda aplazar o fraccionar, causas que la motivan. La propuesta del pago, indicando la propuesta de cancelación que solicita, vencimientos y los importes de cada plazo y condiciones del mismo. Si tiene que prestar garantía según el art. 82 LGT, la que presta, salvo en el caso de que proceda la dispensa, domiciliación bancaria, si la Administración establece esa forma de pago como obligatoria¹⁸, así como lugar, fecha y firma del que solicita. En el caso de que la Administración no imponga forma de pago, se podrán utilizar cualquiera de las que se admiten para el pago de las deudas tributarias, indicando cual es la elegida por el deudor. Si se opta por la domiciliación en cuenta en Entidad colaboradora, se indicarán los Códigos del Banco, sucursal y número de cuenta y el Código Cuenta Cliente, CCC, que en este caso la Administración exige que el solicitante sea el titular de la cuenta donde se domicilie el pago y que ésta se encuentre abierta en una entidad de depósito colaboradora en la gestión recaudatoria. En el caso de que se opte por ingreso mediante carta de pago, se podrá abonar en cualquier banco, caja de ahorro o cooperativa de crédito, en las cuales no sea preciso tener cuenta abierta. Si se opta por adeudo en la cuenta corriente del deudor, a través de internet.

¹⁸ Esta forma de pago es una novedad en relación con el Reglamento anterior.

En el caso de que la deuda se encuentre en periodo voluntario, se indicará el importe, concepto y la fecha de finalización de este período, que este caso será el principal. Si se encuentra en período ejecutivo, al principal se le sumará el importe del recargo que se hubiera devengado (el del período ejecutivo, si procede el recargo de apremio, reducido u ordinario).

En caso de representación, se cumplimentarán los datos del representante y la acreditación de la misma, que según el apartado 2 del art. 46 de LGT será “por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente”. Además, en el apartado 7 del mismo artículo citado que “la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente”.

Tendrá que presentar la justificación de las dificultades económico-financieras, que de forma transitoria le impidan efectuar el pago, en el plazo que esté establecido, alegadas para el aplazamiento o fraccionamiento. Si la solicitud se determina mediante autoliquidación, el modelo oficial cumplimentado, a no ser que ya obre en poder de la Administración, que señalará, en su caso, el día y procedimiento que presentó.

Si el solicitante se encuentra en proceso concursal, que la deuda para la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa¹⁹.

También podrá presentar todos los documentos que sirvan para favorecer lo petitionado, con el objeto de demostrar la realidad de las dificultades que se alegan y posibilidad del cumplimiento de lo solicitado.

Para las deudas que requieran garantía, a fin de que la Administración pueda comprobar la situación del deudor, se debe acompañar a la solicitud lo señalado en el apartado 3 del art. 46 RGR, el compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución o en defecto de esto, el tipo de garantía que se presenta, pudiendo tratarse de hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda, aval

¹⁹ Se puede definir, en general, que son los gastos y deudas que se han ido generando en fecha posterior al Auto de declaración de Concurso. Vienen especificados en la Ley Concursal.

personal u otra, especificando qué documentos presenta para acreditar suficientemente la garantía presentada o la solicitud de dispensa de la garantía.

En caso de presentar alguna de las garantías preferentes, aval o certificado de seguro de caución, basta con la aportación de compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o certificado de seguro de caución, no es exigible que ese compromiso sea irrevocable, como establecía el anterior RGR, en este caso el certificado de seguro de caución se encuentra al mismo nivel que el aval. En el artículo 3 de la Orden EHA/4078/2005 de 27 de diciembre, señala los requisitos de suficiencia y las condiciones que deben reunir los certificados: “La condición de asegurador deberá recaer en una entidad en activo y debidamente autorizada por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones para operar en España en el ramo del seguro de caución. En el certificado que aporte el interesado deberán constar, como mínimo, los siguientes datos: a) Identificación completa de la entidad aseguradora. b) Indicación de que la condición de asegurado la ostenta la Administración competente para la resolución de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. c) Identificación completa de la persona o entidad que ostenta la condición de tomador del seguro. d) Las indicaciones que, como mínimo, deberán constar en el contrato de seguro y que se mencionan en el párrafo siguiente.

En las cláusulas del contrato, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 8 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, del contrato de, deberán constar, como mínimo, las siguientes indicaciones: a) No podrá oponerse al asegurado ninguna excepción derivada de la relación del asegurador con el tomador del seguro, ni siquiera el impago de la prima. b) El asegurador se compromete a indemnizar al asegurado al primer requerimiento y acepta la ejecución de la garantía por el procedimiento administrativo de apremio. c) La vigencia del contrato se mantendrá hasta la fecha en la que la Administración autorice su cancelación. Para el caso de que dicho plazo fuera a exceder de 10 años, el tomador del seguro y el asegurador deberán estipular en el propio contrato de seguro que antes de que transcurra el citado plazo estipularán la prórroga automática del contrato de seguro, por plazos sucesivos de un año durante el tiempo que fuese preciso para mantener la vigencia de la garantía. d) El importe máximo del que responde el asegurador.

Para admitir su validez y vigencia podrá solicitarse del Servicio Jurídico competente el bastanteo de los poderes de la persona que actúe en representación del asegurador.”

Se requiere más carga documental, si se solicita la admisión de otras garantías, que no sean las preferentes, debido a la dificultad para ejecutarlas.

Si el aplazamiento o fraccionamiento al que se aspira es sin aportar garantía o con una garantía parcial de la deuda, será exigible mayor aporte documental, debido a que el riesgo asumido por la Administración, es mayor. Para ello se aportará una declaración responsable y justificar de manera documental que se carece de bienes que puedan aportarse como garantía de pago, además de comunicar a la Administración los cambios de situación patrimonial o económica que garanticen la deuda. También la Administración está facultada para investigar si existen o no bienes o derechos aptos para la aportación de garantía. En este caso dice CALVO ORTEGA que “teniendo en cuenta el papel muy importante que juegan las garantías en el aplazamiento es lógica esta exigencia adicional de plan de viabilidad dado el mayor riesgo que asume la Administración acreedora. Lo mismo puede decirse de la ‘justificación documental que manifieste la carencia de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía’. También en este caso estamos ante una prueba negativa de muy difícil realización. Al final quedará reducida a lo que el propio art. 46.5 denomina ‘declaración responsable’ concepto indeterminado de difícil concreción.”²⁰

- Los que *ejercen actividad económica* obligados a llevar contabilidad, están obligados a la aportación de documentos contables (balance y cuenta de resultados e informe de auditoría, en caso de que exista), correspondientes a los tres últimos años. Además de un plan de viabilidad justificativa del posible cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Si se trata de *particulares* que no ejercen actividad económica, podrán aportarse documentos relativos a movimientos bancarios, declaraciones de renta y patrimonio.

En cualquier caso, la Administración puede requerir al deudor solicitante documentación que considere necesaria, antes de la resolución del expediente.

También el RGR en el apartado 6 del art. 56 facilita al deudor (haya presentado garantías, o solicitado dispensa de éstas) para que, junto con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, solicitud de compensación de los créditos que se pudieran reconocer a su favor durante el aplazamiento o fraccionamiento, ya sea en período

²⁰ CALVO ORTEGA, R. Aplazamiento y fraccionamiento del pago, “*Los nuevos reglamentos tributarios*”, Cizur Menor, Thomson- Civitas, 2006, pág. 254.

voluntario o ejecutivo, ya que son compatibles. No afectaría a la compensación de oficio en los supuestos de dispensa total o parcial de garantías.

2.1.5. Resolución y Consecuencias

Compete a los Jefes de equipos regionales, Técnicos de Hacienda, Administradores e Inspectores Coordinadores de las Administraciones. La resolución de la solicitud podrá resolverse de las siguientes formas: inadmisión, archivo, denegación o concesión.

Aunque es una decisión de la Administración, no cabe considerarla discrecional, ya que se tienen en cuenta las circunstancias del solicitante, en cuanto a la dificultad transitoria de liquidez, para afrontar el pago de la deuda. Se trata pues de una potestad que está reglada, ya que la Administración tiene que valorar si concurren las dificultades para hacer frente al pago, aunque también tiene cierto margen para apreciar que la concurrencia de estas circunstancias.

Dispone de un plazo de resolución de 6 meses y, en caso de no resolver en plazo, el silencio será negativo. En caso de que sea desestimada la petición, se concede al deudor un nuevo plazo voluntario en los términos del art. 62 de la LGT.

La propuesta de resolución se remitirá al órgano competente para que resuelva. La AN ha reiterado en diversos pronunciamientos que toda solicitud de aplazamiento presentada ante la oficina gestora supone siempre la configuración de una especial relación jurídica que, por su naturaleza y finalidad, exige un determinado comportamiento administrativo. Ello es así por cuanto que si el sujeto pasivo está solicitando expresamente un aplazamiento en el pago de la deuda tributaria, claramente está indicando a la Administración tributaria que no podrá pagar dicha deuda.²¹

La petición de aplazamiento hace necesario que la Administración conteste de forma expresa a dicha solicitud, tanto en sentido estimatorio como desestimatorio.²² Frente a la alegación del recurrente que entendía que existía un convenio no escrito de fraccionamiento de pago, como lo evidenciaba la admisión por la Administración de pagos parciales de la deuda, afirma el Tribunal “que el fraccionamiento de pago de las deudas tributarias como modalidad del aplazamiento no solo requiere su solicitud, sino

²¹ Así puede verse en las SSAN de 29 de marzo de 2001, de 12 de abril de 2001, de 16 de mayo de 2001, de 26 de julio de 2005, de 20 de septiembre de 2001 y de 11 de octubre de 2001.

²² STSJ de Madrid, de 22 de julio de 2004.

también el seguimiento del correspondiente procedimiento tasado en el que debe acreditarse el cumplimiento de determinados requisitos para que de forma expresa se otorgue, y los pagos parciales de las deudas tributarias que la Administración Tributaria tiene obligación de admitir de ninguna manera equivalen al fraccionamiento del pago.”

Este acto administrativo, expreso, deberá ser motivado, de manera que el interesado sepa los motivos conducentes a la resolución de la Administración, para, en su caso, poder rebatirlos de manera procedimental, como afirma la STSJ de Andalucía, “la exigencia de motivación es correlativa a la necesidad de que se exterioricen las razones por las que se llega a la decisión administrativa, con objeto de facilitar su conocimiento por los interesados y la posterior defensa de sus derechos, de forma que la motivación conecta el acto a la legalidad, estableciéndose la conexión entre éste y el ordenamiento y otorgándose así racionalidad a la actuación administrativa, facilitando la fiscalización del acto por los Tribunales, con la consiguiente garantía para el administrado” “ para cumplir dicho fin, es cierto, por un lado, que no es suficiente el empleo de la mera fórmula convencional, estereotipada o simplemente litúrgica, sino que en la motivación se han de plasmar los concretos criterios seguidos por la Administración para conceder o denegar las pretensiones formuladas por los particulares. Pero , por otro lado, también es cierto, que la motivación no exige un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, es decir la ratio decidendi que ha determinado aquella.”²³

No constituiría falta de motivación, la valoración administrativa de los documentos aportados u obrantes en poder de la Administración Tributaria, ya que permite al solicitante, de manera suficiente y el conocimiento de las razones y fundamentos que llevan a la Administración a adoptar una resolución y que le permita al interesado la impugnación de éstos, alegaciones y probar lo que estime conveniente en defensa de sus intereses y derechos, ya que preserva su derecho de defensa. Esto se contempla en reiterada jurisprudencia.²⁴

²³ STSJ de Andalucía, de 3 de noviembre de 2003.

²⁴ A título de ejemplo las SSAN de 16 de mayo de 2001, de 20 de septiembre de 2001

Sostiene la STSJ del Principado de Asturias que “la motivación debe de efectuarse de tal forma que el interesado tenga conocimiento bastante del contenido de la resolución de tal forma que la motivación sucinta o escueta, como tiene declarado la jurisprudencia, no implica falta de motivación.”²⁵

En reiteradas Sentencias del TS se considera que “la Dirección General de Recaudación y el TEAC, en sus respectivas resoluciones, habían dejado sentado mediante una frase (‘no se aprecia en la solicitud el requisito de falta de tesorería que establece el art. 55.1 del RGR’) que los condicionantes para el otorgamiento del aplazamiento no habían quedado acreditados por quien tiene el interés o la carga de demostrarlos, considerando el tribunal, que, a pesar de su aparente carácter sucinto y escueto, es la traducción valorativa, global y suficientemente motivada del análisis ponderativo de todo lo al respecto alegado e intentado probar por la parte para la obtención de lo pedido.”²⁶

Al contrario, cabría arbitrariedad en el caso de que la Administración no examinase lo que requiere el art. 51 del RGR, si no realizase ninguna actividad para averiguar las dificultades económicas que impiden el pago, ni verificase la suficiencia e idoneidad de la garantía aportada, o la dispensa de ésta.

La Administración tiene un plazo para resolver de seis meses. Comenzando a computarse a partir del día siguiente a la entrada de la solicitud en el registro del órgano competente para la tramitación, ello se contempla en el art. 104 de LGT. Se entenderá que la Administración cumple con el deber de resolver dentro del plazo, cuando conste que se ha realizado un intento válido de notificación, según el apartado 2 del mismo artículo.

Una vez que transcurra el plazo de 6 meses sin que se produzca la notificación o el primer intento válido infructuoso, se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer recurso, o cabe esperara a la resolución expresa, por la obligación de resolver, teniendo en cuenta que, si la solicitud se presentó en período voluntario, hasta tanto no haya resolución desestimatoria no se iniciará el período ejecutivo.

Para una resolución desestimatoria, la Administración comprueba la concurrencia de los presupuestos que justifiquen el aplazamiento o fraccionamiento y en caso de la denegación, es muy importante la motivación, que puede venir motivada por la documentación aportada, por los datos que obren en el expediente, si el solicitante tiene

²⁵ STSJ del Principado de Asturias, de 26 de septiembre de 2004

²⁶ Entre ellas, las SSTS de 22 de julio de 1993, de 22 de junio de 1992 y STS de 10 de abril de 2001

una crisis económica estructural y no coyuntural, provocando incapacidad para generar los recursos económicos para afrontar los pagos solicitados, también cuando se carezcan de bienes que puedan garantizar el aplazamiento o fraccionamiento o quepa la dispensa de estos, por la concurrencia de circunstancias excepcionales.

Será desestimatoria si el solicitante no prueba suficientemente que la situación económico-financiera, que tiene, le impide realizar el pago, y la Administración demuestra que la situación le permite efectuar aquél en tiempo y forma y por el importe íntegro. La SAN considera que “el hecho de que el sujeto se encuentre en situación de suspensión de pagos, no implica que tenga que concedérsele necesariamente el aplazamiento del pago.”²⁷

También será denegatoria la solicitud, cuando no se atiende al requerimiento para la subsanación de los defectos que tenga la solicitud, en el plazo que la Administración da para ello. Y cuando se requiere al solicitante para complementar las garantías que ofreció en el caso de la insuficiencia de éstas.

En el art. 52.4 se establecen las consecuencias en el caso de las resoluciones denegatorias, distingue según la deuda se encontraba en período voluntario de ingreso o lo estuviese en período ejecutivo.

Si se presentó la solicitud en período voluntario, al notificarse el acuerdo denegatorio, se concede al solicitante el plazo para el ingreso de deudas liquidadas por la Administración que se contemplan en el art. 62.2 LGT, que en caso de no producirse el ingreso en el plazo, dará lugar al comienzo del período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio, tal como está previsto en el art. 167.1 de LGT.

Si el ingreso se realiza en dicho plazo procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de ingreso del plazo que se abrió con la notificación de la denegación. Considera el profesor ROMERO GARCÍA, que: “Tratándose de la denegación del aplazamiento solicitado al tiempo de la presentación de la autoliquidación o declaración extemporánea voluntaria, consideramos que se tendría derecho a la reducción del recargo del art. 27 LGT si se realizase el ingreso de la deuda resultante de

²⁷ SAN de 2 de febrero de 2005.

la autoliquidación en el plazo voluntario de ingreso que se abre con la notificación del acuerdo denegatorio.”²⁸

Una vez desestimada la petición, ante la eventualidad de que el deudor presentase una nueva solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, ésta no tendrá efectos suspensivos, si se inadmite por considerarla reiterativa, por lo que si el interesado no realiza el ingreso de la deuda dentro del plazo concedido, no será aplicable el art. 65.5 LGT, sino que dará lugar al comienzo del período ejecutivo, y la notificación de la providencia de apremio. Este hecho tampoco evita que se pueda interponer un recurso contra la denegación del aplazamiento. Una vez iniciado el período ejecutivo, serán exigibles intereses de demora desde la finalización del período voluntario hasta la finalización del plazo concedido con la notificación de la resolución denegatoria, pudiendo devengarse los del art. 26 LGT.

Cuando la resolución desestimatoria lo fuera con deudas que se encontrasen en período ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio según el apartado 1 del art. 167 LGT, esto es 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, si este procedimiento no se ha iniciado anteriormente o se continúa con la tramitación.

Contra la denegación solo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. El TSJ de Cataluña da la razón al recurrente en el recurso contra una resolución desestimatoria basada en la consideración de la Administración de que la situación de dificultad es estructural, frente a la pretendida transitoriedad de aquella mantenida por el deudor.²⁹

En el caso de resolución estimatoria, si la Administración comprueba que, aunque existan dificultades de liquidez, hay capacidad para seguir generando recursos y se aportan las garantías suficientes, económica y jurídicamente o se da la concurrencia de los requisitos para la dispensa, el órgano competente para dictar resolución deberá hacerlo concediendo el aplazamiento o fraccionamiento que solicita el deudor.

En esta resolución puede contener deudas que se encuentren en período voluntario, o sólo deudas en período ejecutivo, o que contengan ambas. No obstante, en la resolución de fraccionamiento, no se podrán acumular en la misma fracción deudas de diferentes

²⁸ ROMERO GARCÍA, F. “El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 141/2009, pág. 29

²⁹ STSJ de Cataluña, de 26 de julio de 2007.

períodos de ingreso, debiendo satisfacer primero las fracciones de las deudas que se encontrasen en período ejecutivo de ingreso, cuando se realizó la solicitud.

La concesión del aplazamiento o fraccionamiento que se encontrara en período ejecutivo da lugar a suspender de manera automática el procedimiento de apremio, en caso de que se hubiera iniciado, art. 165.2. LGT.

Las resoluciones que sean estimatorias deberán concretar el vencimiento del plazo o plazos de pago, que pudieran ser distintos a los solicitados por el peticionario, pero debiendo coincidir los vencimientos los días 5 o 20 del mes, señalando también los plazos y cuantías de forma independiente cuando el acuerdo incluya varias deudas. Si la Administración hubiese dispuesto obligatoria la domiciliación bancaria, solicitado y aceptado esa forma de pago, en la resolución se especificarán el número de código cuenta cliente, y los datos identificativos de la entidad de crédito que haya de efectuar el cargo en cuenta. Conforme al art. 42.2.f). Advirtiendo al solicitante los efectos que causarán la falta de formalización de las garantías, y los que se deriven de la falta de pago del plazo o plazos concedidos.

En la notificación de la resolución se incorporará el cálculo de intereses de demora que corresponde a cada uno de los plazos de ingreso que se han concedido, aunque deba realizarse la liquidación posterior por la variación del tipo de interés que dure la vigencia del acuerdo de concesión.

Se podrán establecer las condiciones para el mantenimiento del acuerdo a que el deudor se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias mientras dure aquél ya que, si mientras esté en vigor el acuerdo, el sujeto incumple en plazo otras obligaciones tributarias, perjudica el cumplimiento de los plazos concedidos.

En la resolución es posible que se indiquen las condiciones que estimen oportunas para asegurar el pago en efectivo en el plazo en el tiempo más breve posible y así garantizar el carácter preferente de la deuda aplazada o fraccionada.

En el Reglamento, dispone la medida para reforzar la garantía del crédito tributario, que es la vinculación a la resolución estimatoria la afección, en algunos supuestos, de cobros futuros al solicitante por parte de la Hacienda Pública, sin que ello perjudique la viabilidad económica o continuidad de la actividad. En los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación

entre créditos y débitos, cuando se de esa concurrencia, aunque pueda suponer anticipar algún plazo y el nuevo cálculo de intereses de demora que puedan proceder. Esta solicitud de compensación no se llevará a efecto si se hubiese garantizado la deuda en su totalidad. Como se trató en la documentación que debía aportar el deudor, el obligado puede haber solicitado la afectación al deber de cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento durante la vigencia del acuerdo.

Se considera la posibilidad contemplada en el art. 52.3. del RGR, de poder solicitar el deudor la modificación de sus condiciones, que da una flexibilidad al aplazamiento o fraccionamiento, que podría dar lugar a un nuevo aplazamiento o ampliación del mismo, que en ningún caso, tendrá efectos suspensivos. Siendo posible renovar el aplazamiento, con o sin cambiar las garantías. El solicitante puede pedir una revisión del aplazamiento de pago, en función como evolucione su situación económica, o de tesorería, o una modificación por causas que afecten a las garantías aportadas, debiendo la Administración proceder a la resolución de esa nueva petición expresamente, salvo que no proceda la admisión, así esta nueva petición deberá ser tramitada y resuelta de la misma manera que la que se establece para los aplazamientos o fraccionamientos.

En caso de que la deuda que se aplazó se encontraba en período voluntario cuando se solicitó el aplazamiento, la nueva solicitud de aplazamiento no impide el inicio del período ejecutivo si no se ha ingresado el plazo concedido, procediendo la Administración a aplicar lo reglamentario para el impago de la deuda aplazada.

Con base en lo mencionado, me parece oportuno aclarar que los efectos de la solicitud de aplazamiento de deudas en período voluntario, con posteriores solicitudes en relación a la misma deuda. Ya que tuvo un período voluntario y la segunda solicitud que se presenta antes de la finalización del plazo o plazos concedidos después de la primera.

3. EL DEBER DE PRESTAR GARANTÍAS PARA EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE UN TRIBUTO (ART. 82 LGT) (ART. 48 RGR)

3.1. CONCEPTO DE GARANTÍA

Las garantías para el aplazamiento o fraccionamiento son medias para asegurar el pago de la deuda tributaria del contribuyente, en general para que se conceda el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, se subordina a la constitución de garantías a favor de la Administración, pudiendo éstas ser dispensadas total o parcialmente como en

el caso de que el solicitante sea una Administración Pública -contemplado en el art. 48.1 RGR- o proceda la dispensa.

La obligatoriedad de garantizar está recogida en el art. 65.3 LGT, según el cual las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria. Refleja los tipos de garantía que caben y los procedimientos se recogen en el RGR.

Carácter preferente tienen el aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Si se justifica que no se ha podido obtener dicho aval o certificado o que compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica que realiza el deudor, la administración podrá admitir otras garantías, como la hipoteca, la prenda, la fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente. En el caso de que se admitan estas últimas, se aportará junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a los que se refiere el apartado 3, letras b), c) y d) del art. 46 RGR la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención. Para ello deberá incluir declaración sobre el impedimento para obtener dicho compromiso de aval o seguro de caución, debiendo mencionar las gestiones realizadas al respecto, documentadas, así como enumerar los bienes propuestos como garantía, para ello se acompañarán documentos referidos al valor, cargas, situación, etc., de los bienes ofrecidos.
- b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresa o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro. Esta preferencia busca la equiparación de las valoraciones para que no exista oposición que dificulte o dilate la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del pago.
- c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad. En el caso de los particulares no deberán de presentar esos documentos; el RGR no prescribe nada, aunque podrán adjuntar otros relativos a cuentas corrientes del peticionario.

Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), del art. 46 del RGR la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía. Esta insuficiencia de bienes es en relación exclusiva del deudor.
- b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad. Exige la administración que el informe financiero esté firmado por los órganos de administración de la empresa, si se trata de empresarios individuales lo estará por su titular. También aportará copia de la diligencia de la presentación de cuentas en el Registro Mercantil.
- d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Siempre que la información tenga repercusión económica, patrimonial o financiera; ya que al ser las dificultades transitorias, éstas pueden desaparecer.

3.2. REQUISITOS (art. 48 RGR)

La concesión de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento está condicionada a la formalización de la garantía que haya ofrecido el peticionario, para que sea formalizada por el deudor en un plazo de dos meses, computados por días hábiles, contados desde el día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión. La precisión de ‘formalización’ se introduce en el actual Reglamento, ya que en el anterior, se refería a la ‘aportación’, el matiz es importante ya que hay ciertas garantías en las que deben formalizarse algunos trámites, como es el caso del otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el registro correspondiente. En cuanto al plazo también se introdujo una modificación, ya que se ha visto ampliado respecto al anterior Reglamento, que entonces fijaba un plazo de 30 días. La doctrina ha señalado que este alargamiento del plazo es muy positivo, ya que un mes resultaba un plazo muy escaso, muy especialmente en el caso de las garantías que necesitan de inscripción registral. No se contempla la posibilidad

de ampliación del plazo por el órgano competente para aceptar la garantía, si se justifica que existen motivos que imposibilitan su formalización en dicho plazo.

En el Reglamento se distinguen las consecuencias de la no formalización de las garantías una vez ha transcurrido el plazo de dos meses, según el momento en que se encontrara la deuda al solicitarse el aplazamiento o fraccionamiento.

- a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, cesarán los efectos suspensivos de la solicitud por transcurrir el tiempo que se le concede para la formalización de la garantía, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente de aquél en que finalizó el mencionado plazo, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el art. 167.1 LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del período 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 período voluntario hasta la fecha del fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el art. 26 de la LGT. Evita que el contribuyente se beneficie del “aplazamiento de hecho” sin coste, por el hecho de presentar la solicitud sin que reúna los requisitos, es decir, sin formalizar la garantía en el supuesto caso de que hubiese un acuerdo de concesión.

En el caso del incumplimiento de formalizar las garantías en el plazo “ad hoc”, no se necesita notificar previamente la apertura del procedimiento de apremio, esta notificación está excluida de la norma y ordena de manera automática la apertura del período ejecutivo si se presentó en período voluntario. Este hecho se reconoce en la SAN³⁰.

La consecuencia principal del incumplimiento de formalización de garantías es quedar sin efecto el acuerdo de concesión de manera automática, no es un acto

³⁰ SAN de 21 de febrero de 2002. “la sociedad demandante había presentado ante la Administración el compromiso expreso e irrevocable de una entidad bancaria de formalizar el aval necesario para el caso de que se concediera el aplazamiento solicitado, pero posteriormente a la concesión del aplazamiento, la sociedad demandante presentó el aval definitivo fuera del plazo concedido al efecto, aunque antes de la notificación de la providencia de apremio. La AEAT no devolvió el aval al recurrente por su presentación fuera de plazo, sino por el contrario, aceptó su presentación y lo conservó como garantía de pago de la deuda tributaria”, para la AN, “la aceptación sin ninguna clase de reparos del aval supuso que la AEAT daba por cumplida la condición a que sujetó la concesión del aplazamiento, considerando que concurría la causa de impugnación del procedimiento de apremio que si inició, por lo que debía anularse el recargo de apremio que se discutía en el recurso.” Por lo que decreta la inadmisibilidad de “venire contra factum proprium.

administrativo que sea eficaz al notificarse al interesado, sino que se produce *ex lege* y se origina automáticamente de la normativa aplicables.

- b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio. De manera diferente a lo que sucede al presentarse una solicitud en período voluntario, que no da lugar al inicio de los siguientes períodos recaudatorios, si lo es en período ejecutivo, no da lugar a la paralización de las actuaciones de la Administración.

En el caso de aplazamiento de deudas y sanciones que deriven de actas con acuerdo, se exige una garantía a aportar que se fije en el acta, en los demás casos se admitirán aquellas que sean suficientes económica y jurídicamente, aunque la normativa prioriza el aval y el certificado de seguro de caución. Las demás garantías se aportarán solo cuando los citados anteriormente no puedan aportarse.

En las actas con acuerdo es exigible, entre otros requisitos, la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de caución, por una cuantía que garantice el cobro de la cantidad derivada del acta.

Deben garantizar el importe del principal de la deuda y los intereses de demora que vayan a generarse con el aplazamiento, sumando un 25% de la suma de las partidas y por un término que exceda en seis meses, al menos del vencimiento del plazo que se garantiza.

En cuanto al importe a garantizar, el RGR, indica que la garantía cubrirá el importe de la deuda (hace referencia a la deuda y no de deuda tributaria porque también son aplazables las deudas no tributarias, como pueden ser las sanciones tributarias) en período voluntario y de los intereses de demora que ocasione el aplazamiento, además de un 25 por ciento de la suma de ambos conceptos.

Para el profesor MONTERO DOMÍNGUEZ “Como es obvio, la cuantía exigida prevé la hipótesis de un eventual incumplimiento en el pago del aplazamiento, en cuyo caso será exigible el recargo de apremio ordinario, con la eventual generación de costas”³¹.

La Administración incentiva la utilización de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución por parte del contribuyente, ya que el art. 65.4 de la LGT dispone que cuando la totalidad de la deuda

³¹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo Reglamento General de Recaudación*, C.I.S.S., Valencia, 2006, pág. 175.

aplazada o fraccionada se garantice de esta forma, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

En cuanto a la prestación de garantías pueden ser parciales e independientes para cada uno de los plazos o fracciones o una única garantía conjunta. En todo caso, la garantía deberá cubrir el importe de las fracciones a que se refiera, incluyendo el importe que por principal e intereses de demora se incorpore a las fracciones más el 25 por ciento de la suma de ambas partidas.

Con el simple ofrecimiento de garantías no da lugar a la autorización del aplazamiento o fraccionamiento, el órgano instructor determinará la suficiencia económica y jurídica. En el caso de que la apreciación presente especial complejidad, podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos.

En cualquier caso, si la valoración del bien ofrecido y una vez deducidas las cargas que recaigan sobre él, fuese insuficiente para garantizar en todo o en parte el aplazamiento o fraccionamiento, se requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días a contar desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento aporte garantía complementaria o acredite la imposibilidad de aportarla, conforme a lo dispuesto en el art. 46.4 y 5. La Administración requiere detallar los bienes, con desglose de los valores de adquisición, amortización acumulada y cargas de cada uno de ellos. Para el caso de los inmuebles especificar identificación registral completa de la finca en el Registro de la Propiedad correspondiente y en el supuesto de los créditos hipotecarios certificado de la entidad financiera referente a la cuantía pendiente de amortizar y tiempo restante de amortización del préstamo.

El requerimiento puede ser atendido o no, con consecuencias diferentes en cada caso:

- Si el requerimiento es atendido aportando garantía complementaria suficiente o justifica la imposibilidad de aportarla, la tramitación del expediente continuará, de la manera prevista para cada caso, hasta que el órgano competente resuelva.
- Si el requerimiento no es atendido, o siéndolo no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud, ésta será recurrible.

Una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda que no conlleve la dispensa de garantía, ésta deberá ser formalizada 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.

Transcurrido el plazo de dos meses sin formalizar la garantía, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirá el ingreso del principal de la deuda y el recargo del período ejecutivo y se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados.
- b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso, continuará el procedimiento de apremio. Esto conlleva que previamente al acuerdo de concesión, se ha debido de notificar la providencia de apremio tal como prevé el art. 65.5 LGT que señala la posibilidad de que la Administración tributaria inicie o continúe el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.

Siempre que la resolución del aplazamiento o fraccionamiento se solicite en período ejecutivo llevará consigo el recargo de apremio ordinario, ya que, no se suspende el procedimiento.

El órgano que debe resolver el aplazamiento o fraccionamiento es sobre quién recae la aceptación o no de las garantías. Dicha aceptación se efectuará mediante documento administrativo, que en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para hacer constar su contenido.

En cuanto a la duración de las garantías, se encuentra recogido en el art. 48.5 RGR que establece que “la vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.” También se contempla que las garantías no se prolonguen más del tiempo necesario, recogido en el art. 48.9 que serán liberadas de inmediato, una vez realizado el pago total de la deuda garantizada, incluidos recargos, los intereses de demora y las costas. En el supuesto de garantías parciales e independientes, éstas deberán ser liberadas de forma independiente cuando se satisfagan los plazos garantizados para cada una de ellas.

Todos los gastos que se hayan originado por la prestación, aceptación, valoración, ejecución y cancelación de la garantía serán a cargo del obligado al pago.

Procederá en algunos casos el reembolso del coste de las garantías previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, o la parte correspondiente si se declara parcialmente improcedente.

También la Administración ha de abonar, junto con el reembolso de los costes de garantías, el interés legal generado a lo largo del período que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. Serán reembolsables los costes originados por la adopción de las medidas cautelares que se hayan adoptado en sustitución de éstas.

En el reembolso de los costes de garantía aportadas alcanzará a los que hayan sido necesarios para formalizar, mantener y cancelar, esas garantías. Si hubiese recaído sentencia judicial que declarase parcialmente improcedente el acto impugnado, o resoluciones administrativas, el reembolso de los costes lo será de forma proporcional, en la medida en que se haya reducido.

Cuando se realiza el pago total de la deuda garantizada, los recargos, los intereses de demora y las costas, las garantías quedarán liberadas de manera inmediata. Si son garantías parciales e independientes, serán liberadas de manera independiente una vez se liquiden los plazos garantizados por cada una de ellas.

3.3. LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES Y SU DISPENSA (Art. 49 RGR) (art. 82.2 LGT) (art. 50 RGR)

Aceptada la solicitud, la garantía deberá formalizarse en un plazo de dos meses desde la notificación de la concesión, que debe ser expresamente aceptada, comunicándose al interesado.

En el supuesto de que la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa, respecto a la cuantía y plazo de la deuda, el deudor podrá solicitar a la Administración la

adopción de medidas cautelares que sustituyan a las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o sea titular de bienes o derechos susceptibles de embargo preventivo. Si los bienes y derechos son susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión se supeditarán a la inscripción en el correspondiente registro.

La Administración tributaria, estimará o denegará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento atendiendo a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera de adoptar la medida cautelar, esta decisión deberá ser motivada. Se denegará la solicitud en el caso de que sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 75 a 93 del RGR relativos a las normas sobre embargos. “La razón es evidente: si es posible el embargo es porque la deuda ya se encuentra en fase ejecutiva en sentido estricto (habrá finalizado el plazo de ingreso del art. 62.5 de la LGT, siendo la fase procedimental la de embargo), por lo que ‘cautelar’ deja de tener sentido, siendo las medidas apropiadas las de embargo en el marco del procedimiento de apremio”³².

Las medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda pueden ser adoptadas:

- De oficio, en este caso, se imponen cuando, en caso de no ser establecidas, existan indicios de que no se cobre la deuda.
- A instancia de parte, estas se realizarán sustituyendo las garantías necesarias, pudiendo resultar gravosas para el deudor relacionada con la cuantía y plazo.

Las medidas cautelares cumplen la función de garantía, por lo que en materia de costes que se originen por la adopción de éstas serán a cargo del obligado al pago, y a los mismos se aplicará lo dispuesto en los arts. 113 a 115 RGR, que están dedicados a las costas del procedimiento de apremio. Para el caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago, donde se prevé la ejecución de garantías. Antes de dicha ejecución por el procedimiento administrativo de apremio, la medida cautelar adoptada debe ser elevada a definitiva por el órgano de recaudación.

La dispensa de constitución de garantías es una posibilidad prevista al solicitar un aplazamiento o fraccionamiento, ésta puede ser total o parcial. Lo serán cuando la cuantía

³² MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo reglamento general de recaudación comentado*, Madrid-La Ley, 2006, pág. 180.

de la deuda tributaria sea inferior a la fijada por la normativa tributaria. También cuando el obligado tributario, carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y el hecho de ejecutar el patrimonio afectase a su capacidad productiva o produjese graves quebrantos para la Hacienda Pública.

Para el profesor CALVO ORTEGA “podría pensarse que teniendo la Hacienda Pública un derecho de preferencia general para el cobro de los créditos tributarios (salvo que concurra con derecho real inscrito) la exigencia de una garantía específica para el aplazamiento debería de atenuarse. No es así, como es sabido, ni debe serlo por la variedad de situaciones por las que puede atravesar el patrimonio del deudor y las normas ponen el acento incluso en la exigencia de garantías preferentes. No puede ser de otra manera, teniendo en cuenta que el aplazamiento arranca de una situación económico financiera de dificultad (aunque ésta sea transitoria) y que, por otra parte, la Administración fiscal gestiona intereses generales”³³.

Los supuestos son los siguientes:

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

En el art. 50.1 RGR se establece que cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82.2.b) de la LGT, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado, y que una vez comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el art. 48.4 del propio

³³ CALVO ORTEGA, R. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago*, “Los nuevos reglamentos tributarios”, Cizur Menor, Thomson- Civitas, 2006, pág. 249.

RGR y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

Así impone a la Administración la obligación de comprobar la alegación del obligado sobre la inexistencia o insuficiencia de patrimonio para la garantía íntegra del pago.

El solicitante está obligado, en el período que dure el aplazamiento o fraccionamiento que se le otorga, con dispensa total o parcial de garantía, a comunicar al órgano competente para la recaudación, las variaciones económicas o patrimoniales que permitan garantizar la deuda. En el caso de que la Administración tenga conocimiento de oficio esa modificación de circunstancias, lo notificará al interesado, concediéndole un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, requiriendo, según el caso, al interesado para que formalice la garantía o modifique la que existe, indicando los bienes sobre los que debe constituir la misma y el plazo para formalizar. Si el obligado no cumple con la constitución de las garantía, por las variaciones sobrevenidas, tiene las mismas consecuencias que las que se prevén por la falta de garantías.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios, con anterioridad deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda Pública. El incumplimiento de la obligación de constituir garantía, en este caso, llevará aparejadas las mismas consecuencias que las reguladas en el art. 48.7 RGR para la falta de formalización de garantías.

Para finalizar indica que en los supuestos de fraccionamientos, en los que se hubiera solicitado su concesión con dispensa parcial de garantías, de accederse a la solicitud, dicha garantía parcial quedará afecta a la totalidad de las fracciones incorporadas al acuerdo y será de aplicación, en caso de impago de cualquiera de las fracciones, lo dispuesto en el art. 54.2 RGR, que indica que en el caso de los fraccionamientos no se admite con dispensa parcial de garantías que el bien o bienes sobre los que se constituya queden afectos a una fracción específica, sino que responden de todas y cada una de las fracciones del acuerdo.

La dispensa de garantías se contempla total o parcialmente, en algunas ocasiones será automática³⁴ sin solicitarse y en otras ocasiones será rogada.

3.4. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO (art. 51 RGR)

El órgano encargado para la tramitación será el encargado de examinar y evaluar la iliquidez así como el poder de generar recursos. También si los bienes aportados como garantía son bastantes y adecuados. Si tiene dispensa de estas garantías el órgano tendrá que comprobar que se dan los requisitos de tal dispensa y verificados los requisitos anteriores, formulará propuesta de resolución y remitirá al órgano competente para su resolución.

En el tiempo que dure la tramitación de la solicitud, el obligado debe efectuar el pago de la fracción o fracciones propuestos en la misma.

Si el órgano competente que tramita la solicitud estima que la resolución puede demorarse por la complejidad del expediente, valorará establecer un calendario provisional de pagos hasta que se resuelva. Pudiendo incorporar en el citado calendario plazos distintos a los que propuso el deudor, sustituyéndolos a todos los efectos.

En el supuesto de que el deudor incumpliese cualquiera de los pagos, ya sean los propuestos por él mismo o los que fije la Administración en el calendario, se podrá denegar la solicitud por la concurrencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural. De la conveniencia de fijar dicho calendario deberá quedar justificado en el expediente.

Si en el periodo de tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el obligado efectuase el ingreso de la deuda, la Administración procederá a liquidar intereses de demora por el período que transcurra desde el día siguiente al que vencía el plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha en que realiza el ingreso.

Los pagos realizados ya sean por la fijación de un calendario provisional por la Administración o en el propuesto por el deudor de plazos o fracciones, cada uno de estos pagos se imputarán a la cancelación del principal de la deuda para la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento. Si éste resulta concedido, se liquidarán los intereses devengados para cada uno de los pagos propuestos desde el día siguiente al del

³⁴ En el caso de IRPF, permite fraccionar el ingreso en dos pagos, sin exigencia de garantías.

vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha en que se haya realizado el ingreso, esta liquidación será notificada al interesado junto al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, concediéndole los plazos de ingreso que señala el art. 62.2 LGT.

3.5. RESOLUCIÓN (art. 52 RGR)

En las resoluciones que concedan el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas tributarias se harán constar el código cuenta cliente así como los datos que identifiquen a la entidad de crédito de domiciliación bancaria, los plazos en que se realizarán los pagos que podrán ser distintos a los que el deudor solicitó. En todo caso su vencimiento tendrá que coincidir con los días 5 o 20 del mes. Si incluyen varias deudas en el acuerdo, se harán de forma separada los plazos y las cantidades afectas a cada una de las deudas.

La resolución establecerá las condiciones para asegurar el pago en el plazo más breve posible y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del deudor, sin que este hecho pueda afectar a la viabilidad de la actividad económica del solicitante.

En concreto, pueden establecer las condiciones afectadas al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba de efectuar al deudor en el periodo que dure el acuerdo, siempre que no perjudique la continuidad de la actividad. Entendiéndose en los supuestos que concedan aplazamientos o fraccionamientos con dispensa total o parcial de garantías, que desde la resolución se formula la solicitud de compensación para la concurrencia de créditos y débitos, aunque supongan vencimientos anticipado de los plazos y resulte un nuevo cálculo de los intereses de demora. La eficacia del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento podrá condicionarse a que durante la vigencia del acuerdo el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias.

En el acuerdo de concesión no se podrán acumular en la misma fracción deudas de distinto periodo de ingreso. En primer lugar, han de satisfacerse las fracciones que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de efectuarse la solicitud.

Si se concede el aplazamiento o fraccionamiento, se advertirá al deudor en la notificación que resuelve, de los efectos que tendrá en el caso de no constituirse la garantía en el plazo

establecido y la falta de pago de acuerdo con los arts. 48 y 54 de este Reglamento. Incluirá el cálculo de intereses que corresponda a cada uno de los plazos de ingreso concedidos.

Concedido el aplazamiento o fraccionamiento, si el deudor solicitase modificar las condiciones no tendrá efectos suspensivos. Esta nueva solicitud se tramitará y resolverá de igual forma que la de aplazamiento o fraccionamiento.

Si la resolución fuese denegatoria, las consecuencias serán distintas según el momento de presentación de la solicitud:

- a) Si fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación se iniciará el plazo de ingreso que regula el art. 62.2 LGT. Si no se produce el ingreso en el plazo previsto, dará lugar al comienzo del periodo ejecutivo, debiendo iniciar el procedimiento de apremio tal como dispone el art. 167.1 LGT. En el caso de que se realice el ingreso en el plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora que se devenguen a partir del día siguiente al que venza el plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso en el plazo abierto a partir de la notificación de la denegación. En el caso de no efectuar el ingreso de los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, todo ello sin perjuicio de los que puedan devengarse por demora según lo dispuesto en el art. 26 LGT.
- b) Si fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, debe iniciarse el procedimiento de apremio tal como previene el art. 167.1 LGT, en el caso de que no se haya iniciado anteriormente.

En el caso de denegación de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, solo podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos que establece la normativa aplicable.

La resolución deberá ser notificada en el plazo de seis meses. Si una vez que transcurre dicho plazo no se ha notificado la resolución, se entenderá desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso que corresponda o de esperar la resolución expresa.

3.6. INTERESES (art. 53 RGR)

Presentada la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario, impide el inicio del periodo ejecutivo, pero no exime del devengo de interés de demora. Estos se calculan en función de la deuda aplazada, el tiempo que transcurre desde que vence el plazo de ingreso en periodo voluntario y el plazo que la Administración concede.

En el caso de que se haya solicitado el aplazamiento en periodo ejecutivo, la base para calcular los intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo. Los intereses que se devenguen se ingresarán junto con la deuda aplazada.

Para el supuesto de que se haya concedido el fraccionamiento, los intereses se calcularán para cada fracción de deuda demorada. Igualmente que en el caso del aplazamiento solicitado en periodo ejecutivo, en el fraccionamiento tampoco se incluirá el recargo del periodo ejecutivo en los intereses.

A cada fracción de deuda se calcularán los intereses devengados desde el día siguiente a aquel que haya vencido el plazo de ingreso voluntario hasta el vencimiento del plazo concedido. El pago de los intereses devengados se realizará con la fracción correspondiente.

En el supuesto de que sea denegada la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento de las deudas, tendrá consecuencias distintas dependiendo del periodo en que fue presentada la solicitud:

- a) Si fue presentada en periodo voluntario de ingreso, los intereses de demora a liquidar serán conforme al art. 52.4
- b) Si fue solicitado en periodo ejecutivo, los intereses se liquidarán una vez realizado el pago, conforme a lo estipulado en el art. 72.

El retraso en el pago con respecto de los plazos de ingreso que se prevén inicialmente por la norma, ya sea por la tramitación del expediente sin que se conceda lo solicitado, o lo sea porque se concedan nuevos plazos para pagar, la Administración deberá ser de manera económica compensada con el abono de los intereses de demora correspondientes, aunque se produzca la demora, por no resolver la Administración la solicitud presentada en el plazo que fija la Ley para resolver, seis meses.

4. IMPAGO Y CONSECUENCIAS (art. 54 RGR)

La primera consecuencia de la falta de pago en el caso de los aplazamientos y fraccionamientos es la ejecución de las garantías que fueron presentadas, en su caso.

El art. 54 RGR, establece las consecuencias del incumplimiento y éstas se encuentran ligadas a tres parámetros fundamentalmente según MONTERO DOMÍNGUEZ, “la situación de la deuda en el momento de la petición; la extensión de la garantía que se hubiese formulado y el hecho de que, configurado el fraccionamiento como na regulación global de la situación del contribuyente, se incluirán en el mismo deudas tanto en período voluntario como ejecutivo de ingreso”³⁵.

4.1. INCUMPLIMIENTO DE APLAZAMIENTOS.

Si la solicitud fue presentada en período voluntario, dará lugar al inicio del período ejecutivo al día siguiente al del vencimiento del primer pago incumplido, dando comienzo al inicio del procedimiento de apremio. En este caso se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengado a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha que vencía el plazo que se concedió, además del recargo del período ejecutivo, calculado sobre la suma de los dos conceptos anteriores.

Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo, deberá continuar el procedimiento de apremio, que quedó suspendido por la concesión del aplazamiento.

Tanto si lo fue en período voluntario, como si lo fue en período ejecutivo, una vez transcurran los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT, sin que se produzca el ingreso de las cantidades exigidas, se procederá de acuerdo con el art. 168 LGT, a la ejecución de las garantías, a través del procedimiento que se regula en el art. 74 RGR, no obstante, la Administración tributaria puede optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos, flexibilizando con esto las consecuencias.

³⁵ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo reglamento general de recaudación comentado*, Madrid-La Ley, 2006, págs. 200-201

4.2. INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS CON DISPENSA TOTAL DE GARANTÍA O CON GARANTÍA O GARANTÍAS SOBRE EL CONJUNTO DE FRACCIONES

En este caso también hay que distinguir según la fracción que se haya incumplido en relación con deudas que estaban en período ejecutivo o lo era en período voluntario, ya que no es posible acumular en una misma fracción deudas que se encontrasen en distintos períodos de ingreso, la norma establece obligatoriamente satisfacer en primer lugar las deudas que se encontrasen en período ejecutivo cuando se presentó la solicitud.

Cuando el incumplimiento de una fracción que incluyese deudas que estuviesen en período voluntario al presentarse la solicitud y también incluyera deudas en período ejecutivo, éstas últimas se habrían satisfecho, ya que no podrían estar incluidas en la fracción incumplida que afectan a deudas en período voluntario, y el vencimiento de esta fracción sería posterior a la fracción que incluyesen deudas en período ejecutivo. Por eso el incumplimiento de una fracción que incluye deudas en período voluntario que se inicie procedimiento de premio, requiriéndose el importe de la fracción, los intereses de demora a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del período ejecutivo que corresponda sumando ambos, y llegado el caso de no realizar el ingreso de las sumas que se han señalado, serán consideradas vencidas el resto de fracciones pendientes, incluidas las deudas en período voluntario, dando lugar al inicio del procedimiento de apremio para todas las deudas, reclamándose los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha que vencía el pago de la fracción incumplida.

Si la fracción que se haya incumplido incluye deudas en período ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud, si es posible que haya fracciones de vencimiento posterior que incluyan deudas en período voluntario. Por ello el Reglamento distingue:

1º Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en período ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio. Esto es debido a que se contempla la aportación de garantías para todas las fracciones o se obtuvo dispensa total.

2º Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en período voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Si los fraccionamientos fueron concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, una vez transcurran los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT, sin que se efectúe el ingreso de las cantidades reclamadas, dará lugar a la ejecución de las garantías en los términos que prevé el art. 168 de la LGT.

4.3 INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS CONCEDIDOS CON GARANTÍA DE CARÁCTER PARCIAL E INDEPENDIENTE PARA UNA O VARIAS FRACCIONES.

Hay que distinguir si la fracción incumplida incluyese deudas en período ejecutivo o en período voluntario, el acuerdo no afectará a las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

Si la fracción incumplida incluyese deudas en período ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, se producirá el vencimiento de la totalidad de las fracciones a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente. En el caso de que la garantía parcial extendiese sus efectos a fracciones que incluyesen deudas en período voluntario de ingreso en el momento de solicitarse el fraccionamiento, respecto de las primeras se deberá continuar el procedimiento de apremio. Respecto de las segundas deberá iniciarse el procedimiento de apremio y se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario, hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida. Para unas y otras, transcurridos los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial. Todo ello sin perjuicio de que el acuerdo de fraccionamiento permanezca vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

En el caso de que la fracción incumplida incluyese deudas en período voluntario de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, si hubiese habido deudas en período

ejecutivo, ya se habrían satisfecho, se actuará respecto de la fracción incumplida al iniciar el procedimiento de apremio. Será exigible el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

Si no se produjera el ingreso de las cantidades reclamadas, se tendrán por vencidas el resto de las fracciones a las que afectase la garantía parcial e independiente, debiendo dar comienzo el procedimiento de apremio respecto a todas ellas. Ello debido a que todas incluirían deudas que se encontraban en período voluntario en el momento de la solicitud, se exigirían los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el art. 62.5 de la LGT que se conceden en la providencia de apremio, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiesen efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

Debido a que en estos casos la garantía afecta a una fracción o conjunto de fracciones concretas, no a todas, el acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

4.4. INCUMPLIMIENTO DE FRACCIONAMIENTOS OTORGADOS CON DISPENSA PARCIAL DE GARANTÍAS.

O de insuficiencia sobrevenida de las garantías en su día formalizadas, no será necesario esperar a su ejecución para proseguir las actuaciones del procedimiento de apremio. En el caso de insuficiencia sobrevenida deberá quedar motivada en el expediente la continuación del procedimiento de apremio como consecuencia de aquella. Ello tiene la pretensión de evitar la demora asociada a la ejecución, en el caso de la hipoteca, sobre todo.

CONCLUSIONES

1º El aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias, es un derecho que tiene el contribuyente con el fin de demorar el pago de las deudas tributarias que en ambos

casos se trata de favorecer al deudor, pero también es beneficioso para la Administración, ya que al primero le facilita el pago de sus deudas a las que no ha podido hacer frente por motivos de falta de liquidez de manera transitoria. En el caso de la Administración también se beneficia ya que sin este aplazamiento podría no ser posible cobrar la deuda.

2º Hemos podido constatar que el aplazamiento y el fraccionamiento del pago de las deudas tributarias no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas, constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas, no se puede acudir de manera reiterada y sistemática a este medio de pago.

3º Las peticiones de aplazar o fraccionar deudas son siempre a instancia del interesado y deben ir acompañadas de los justificantes de la existencia de dificultades de tesorería de manera que impidan de manera transitoria efectuar el pago en los plazos que establece cada tributo, no todas las deudas son aplazables. Serán tramitadas y resueltas por los órganos de recaudación competentes para ello.

4º Del art. 82 de la LGT se desprende que no se podrá presentar, ni aceptar la Administración, cualquier garantía que no sea aval y certificado de seguro de caución, a excepción de que se justifique de manera suficiente que sea imposible aportar o que comprometa gravemente la viabilidad de la actividad económica. Teniendo el deudor que justificar la aportación de garantía distinta, debiendo ésta ser económicamente suficiente. Junto a esto se regula también dispensa rogada o automática de prestar garantías. También puede peticionar el deudor la sustitución de aportar garantías por la adopción de medidas cautelares en el caso de que resultasen excesivas en relación a la cuantía y plazo de la deuda.

5º En función de la aportación o no de garantías y de la garantía efectivamente aportada, se exigirá o bien el interés legal del dinero o bien el interés de demora por el plazo de retraso en el pago desde el fin del período voluntario de pago. Asimismo, si se solicitó en período ejecutivo, se exigirá el recargo de este período que corresponda.

6º Los efectos del incumplimiento dependen de dos factores, el período de ingreso en que se encontrase la deuda cuando se solicitó y la garantía prestada. El impago conlleva el cese de los efectos suspensivos que motivó la concesión del aplazamiento o

fraccionamiento, que pasa a período ejecutivo. En el caso de que se hubiesen constituido medidas cautelares ya sea de oficio o a solicitud del deudor, éstas deberán ser convertidas a definitivas en el procedimiento de apremio. Y finalmente si procede ejecutar las garantías, se realizarán en virtud del procedimiento de apremio sin necesidad de nueva notificación.

BIBLIOGRAFÍA

CALVO ORTEGA, R.: *Aplazamiento y Fraccionamiento del pago*, en la obra colectiva Los nuevos reglamentos tributarios. Recaudación, Régimen Sancionador y Revisión. Dir. R. CALVO ORTEGA, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2006.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Coordinador HUESCA BODILLA, R. Thomson Aranzadi, Pamplona, 2003.

HUESCA BODILLA, R. Obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Coordinador, Thomson Aranzadi, Pamplona 2003.

LOZANO SERRANO, C.: *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria número 3/1997

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo reglamento general de recaudación comentado*, Madrid-La Ley, 2006.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. *El nuevo Reglamento General de Recaudación*, C.I.S.S., Valencia 2006.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Valladolid, Lex Nova, 1996.

ROMERO GARCÍA, F: *El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias*, Revista Española de Derecho Financiero, número 141/2009.

JURISPRUDENCIA:

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 03 de febrero de 2005.

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de noviembre de 2005.

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de abril de 2006.

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de septiembre de 2003, (nº 4818/2002)

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de octubre de 2004 (nº 3340/2003).

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de octubre de 2003.

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de febrero de 2007, (nº 3656/2005).

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de abril de 2008, (nº 417/2007).

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de diciembre de 2008 (nº 1913/2007).

Sentencia Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1992.

Sentencia Audiencia Nacional. JT/1996/316.

Sentencia Tribunal Supremo de 19 de julio de 2012.

Sentencia Audiencia Nacional de 27 de enero de 2014.

Sentencia Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 24 de febrero de 2014.

Sentencia Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 12 de abril de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 26 de julio de 2005.

Sentencia Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2001.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 22 de julio de 2004.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 3 de noviembre de 2003.

Sentencia Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2001.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de 26 de septiembre de 2004.

Sentencia Tribunal Supremo de 22 de julio de 1993.

Sentencia Tribunal Supremo de 22 de junio de 1992.

Sentencia Tribunal Supremo de 10 de abril de 2001.

Sentencia Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2005.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 26 de julio de 2007.