

TRIBUTACION

APLAZAMIENTO Y
FRACCIONAMIENTO DEL PAGO

N.º 263

TRABAJO EFECTUADO POR:

ENRIQUE PRATS ESCUDE

Licenciado en Derecho

Sumario:

- I. Fuentes.
- II. Consideraciones generales.
 - 1. Concepto.
 - 2. Diferencias con la suspensión.
 - 3. Carácter de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento.
 - 3.1. Análisis del presupuesto fáctico de la concesión.
 - 3.2. Examen de la concesión en el nuevo reglamento.

...

...

4. Deudas susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento: Especial referencia a las retenciones.

4.1. Efectos timbrados.

4.2. Retenciones y repercusiones.

4.3. Autoliquidaciones.

III. Procedimiento.

1. Petición: Sujetos que pueden realizarla.

2. Garantías.

2.1. Clases.

2.2. Alcance material y temporal.

2.3. Dispensa de garantías: Especial referencia a la potestad discrecional del Director General de Recaudación para dispensar.

3. Efectos de la solicitud.

4. Organos competentes para la concesión.

5. Resolución: Efectos.

6. Intereses de demora.

IV. Estudio de la cuestión en las Entidades Locales.

V. Breve referencia a las Comunidades Autónomas.

TRIBUTACION	APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO	N.º 263
--------------------	--	----------------

I. FUENTES

Las normas fundamentales reguladoras del aplazamiento y fraccionamiento del pago están contenidas hasta el momento en los artículos 61.3; 58.2 b); 76; 10 f) de la Ley General Tributaria (LGT), los artículos 34.4 y 36 de la Ley General Presupuestaria (LGP), y los preceptos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación (RGR), así como la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991 sobre competencias de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública y fijación de determinadas cuantías.

Aparte de lo anterior, cabe traer a colación la vieja polémica sobre la aplicabilidad en el terreno tributario, de las normas pertenecientes al Derecho de obligaciones del Código Civil. Esto es importante a fin de determinar si se puede aplicar a la institución del aplazamiento y el fraccionamiento del pago las normas del Código Civil.

La doctrina tradicional califica el deber de prestación tributaria como un deber de naturaleza obligacional, contrapuesto a un derecho de crédito por parte de la Administración en el marco de la relación jurídico-tributaria. Esa es la tesis de SAINZ DE BUJANDA que considera que igual que la relación obligatoria es una relación jurídica entre dos personas en la que una (acreedor) tiene la facultad de pretender una prestación de otra (deudor), en el campo del Derecho Tributario existe la relación jurídica en la cual el Estado y los demás entes públicos tienen el derecho de exigir al administrado la prestación llamada «tributo». Pero esta relación obligatoria presenta una serie de características que la diferencian de la relación jurídico-privada, sin que esto sea un inconveniente para aplicar las normas del Código Civil. Así, el artículo 9.2 LGT señala que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común». Por lo tanto, cuando el Ordenamiento tributario tenga una regulación específica sobre una determinada materia, se aplicará esa normativa, pero cuando exista un vacío legal en la legislación tributaria sobre una materia concreta se aplicarán las normas del Código Civil. Todo ello sin desconocer que existen principios generales consustanciales al Ordenamiento tributario, que pueden hacer inaplicables las normas de Derecho privado (1).

(1) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I. Vol. 3.º Seminario de Derecho Financiero. Universidad de Madrid-Facultad de Derecho. Madrid, 1975. Pág. 59 y ss.

Frente a esta postura tradicional, recientemente se está implantando una nueva corriente doctrinal, especialmente en Italia, que pone en cuestión la existencia de obligaciones y derechos en el seno de la aplicación del tributo. A esta postura responden los planteamientos de FANTOZZI que prefiere mantener que la obligación existe únicamente en el momento en que es aplicable la normativa civilista. Y esto sucede en la fase de recaudación del tributo, que es cuando existe una situación subjetiva pasiva que denominamos obligación a la cual corresponde un derecho de crédito del ente impositor.

Asimismo, por parte de la doctrina española, PEREZ ROYO cree que la relación existente entre Administración financiera y contribuyente no es una relación en los términos típicos de acreedor y deudor, sino que encajan dentro de las categorías de titular de una función y sujetos pasivos de la misma. Esto es así porque entre Administración y contribuyente no existe contraposición de intereses, sino sencillamente el deber en un caso y otro de cumplir la ley, ya que la Administración lo que hace es desarrollar una función encomendada por el Ordenamiento jurídico para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento. La Administración sería titular de una función pública, la función tributaria; y el contribuyente sería el titular de un deber legal impuesto por el ordenamiento. De ahí, que a este autor le parezca inadmisibles la aplicación en este terreno de las normas típicas de las obligaciones del Código Civil, puesto que dichas normas se hallan inspiradas en unos principios radicalmente distintos a los que inspiran las normas tributarias (2).

II. CONSIDERACIONES GENERALES

Dentro del ámbito del Derecho Tributario formal, el cobro del tributo constituye un punto esencial de la actividad financiera del Estado y, en su caso, de las Entidades Locales, Organismos Autónomos de la Administración y demás entes públicos, encaminada básicamente a la obtención de ingresos para la realización de los fines públicos que tienen encomendados.

El objeto del presente análisis no es otro que el de estudiar una incidencia que puede tener lugar en el normal desarrollo del procedimiento de ingreso o recaudación y que determina una alteración del mismo en cuanto al tiempo en que ha de producirse el ingreso. No obstante, no se pretende desarrollar un examen exhaustivo de la institución, por ello sólo se analizará la cuestión en general y brevemente, las incidencias que puedan ocurrir en relación a las Comunidades Autónomas y a las Haciendas Locales, pero excluyendo cualquier problemática que pudiera haber respecto a impuestos concretos, como el Impuesto de Sociedades, IVA, IRPF, o Sucesiones. Para ello tomaremos de base las normas del RGR y disposiciones concordantes, sin limitarnos al estudio aislado de estos preceptos, puesto que no debe olvidarse que estos preceptos lo que hacen es desarrollar las normas correspondientes de la LGT.

(2) PEREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria». Ed. Cívitas. *REDF* núm. 7, año 1975. Pág. 270 y ss.

1. Concepto.

El pago de la deuda tributaria presenta una serie de principios que en nada se separan de los contenidos para las relaciones jurídico-privadas; de este modo hay que contemplar el principio de integridad en función del cual la deuda tributaria no se entenderá pagada hasta que se entregue la totalidad de la suma debida, y el principio de indivisibilidad, en base al mismo el sujeto pasivo no puede compeler a la Administración a aceptar pagos parciales (art. 21 RGR y art. 1.169 CC). Este último principio no significa que las deudas tributarias no puedan fraccionarse, sino simplemente que la decisión no puede partir del obligado al pago, sino que es una posibilidad que debe concederla la Administración en determinadas circunstancias (3).

El aplazamiento y el fraccionamiento del pago de deudas a la Administración Pública es una consecuencia necesaria de las condiciones económico-sociales actuales. De esta forma se consiguen cobrar deudas que, de otro modo, obligarían a subastar todo el patrimonio de los deudores y a terminar la actividad de muchas empresas con dificultades transitorias de liquidez (4).

Consta advertir que ni la LGT ni el RGR contienen definición alguna de los términos fraccionamiento y aplazamiento de pago, si bien, el propio reglamento considera el fraccionamiento como una simple modalidad del aplazamiento y, por tanto, sujeto a su misma regulación reglamentaria. Fraccionamiento y aplazamiento son en realidad dos conceptos que se relacionan entre sí como especie y género, y esto justifica el hecho de que el reglamento considere al fraccionamiento como una modalidad del aplazamiento, caracterizada por el hecho de que, aparte de diferirse el momento original del pago, éste se fracciona en varias cantidades, concediéndose un plazo diferente para cada una.

Efectivamente, la finalidad perseguida mediante la solicitud de un aplazamiento de pago es demorar el cumplimiento de la obligación a una nueva fecha posterior a su vencimiento inicial de manera consentida pacíficamente por el acreedor, y desde esa perspectiva es fácil concluir que el fraccionamiento de pago no sea más que una modalidad del aplazamiento consistente en establecer determinados plazos para el pago de la deuda, en lugar de un único plazo.

- (3) SAINZ DE BUJANDA, F. *op. cit.*, pág. 71.
FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 1989. Págs. 530-531.
- (4) CASABLANCAS GARCIA, P.: *Breves comentarios al nuevo Reglamento de Recaudación de Hacienda. Legislación y jurisprudencia aplicables*. Ed. Valbuena-Adams. Barcelona, 1991. Pág.48.

No obstante, debido a esta falta de conceptualización que encontramos en el Derecho positivo hemos de acudir a la doctrina, y ésta ha adoptado de manera generalizada la definición que en su día aportó FENECH. Este autor define el aplazamiento como «el beneficio que la Administración concede al deudor en ciertas hipótesis, en virtud del cual se le dan facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria (5) que respecto de él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés de la Hacienda no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionadas y periódicas, bien concediéndole un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito» (6).

2. Diferencias con la suspensión.

El concepto visto, necesita ser matizado para poder diferenciarlo claramente de otra institución cuyos efectos resultan semejantes: La suspensión del procedimiento recaudatorio. Decimos próxima porque ambas figuras producen el mismo resultado final: una alteración en el aspecto temporal del cumplimiento de la obligación, es decir, el retraso del cobro de la deuda, bien que en uno y otro caso lo sean por razones distintas (7).

La suspensión, como señalan diversos autores (8), puede afectar a un acto o a un procedimiento y enlaza con el concepto de eficacia jurídica, respondiendo a una pérdida de la misma, fundamentada en la incertidumbre del sujeto deudor respecto a la validez o eficacia del procedimiento seguido para compelerle coactivamente al cumplimiento de la obligación o incluso de la propia legalidad de esta última; su discrepancia se manifestará mediante la interposición del oportuno recurso o reclamación y en tanto se sustancia la cuestión controvertida quedará paralizada su ejecución siempre que se hayan cumplido los requisitos legalmente establecidos.

(5) En este punto, más completo sería señalar «... para el cumplimiento de cualquier prestación respecto a la Hacienda Pública ...» dada la ampliación a este respecto que ha sufrido la materia.

(6) FENECH, M.: *Principios de Derecho Procesal Tributario*. Ed. Bosch. Barcelona, 1951. Vol. III. Pág. 66.

(7) Señala ALBIÑANA que la «jurisprudencia habida en aplicación del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas viene utilizando indiferenciadamente los términos suspensión y aplazamiento en la ejecución de los actos de liquidación tributaria», ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «Suspensión *versus* aplazamiento de los actos tributarios». Ed. Cívitas. *REDF* núm. 2. Año 1974. Pág. 235.

Tal confusión también es advertida por NIEVES BORREGO, J.: *El Proceso económico-administrativo de suspensión en Derecho español*. IEF. Madrid, 1975. Págs. 29 y 30.

(8) ORTEGA, J.M.: «Aplazamiento y fraccionamiento del pago». *Carta Tributaria* (monografías) núm. 93. Mayo-1989. Pág. 2.

LOPEZ DIAZ, A.: «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR». *La Ley. Impuestos* núm. 2. Enero-1992. Págs. 14-15.

Mientras que el aplazamiento, según ellos, se basa en la convicción de su validez y eficacia, y simplemente se pretende someter a un determinado plazo el cumplimiento de la obligación requerida, o más concretamente, en nuestro caso al pago de la deuda con la Hacienda Pública.

No obstante, esta diferenciación parece incompleta, puesto que la basan estos autores en el simple hecho de si el acto o el procedimiento es válido y eficaz, cuestión que si bien es importante en unos determinados casos para establecer una diferenciación clara, no lo es tanto en otros, pensemos por ejemplo en un supuesto de condonación de sanciones tributarias. Imaginemos que el sujeto al que le ha sido impuesta una sanción tributaria solicita su condonación y al mismo tiempo también pide la suspensión de la ejecución de la sanción; es evidente en este caso que la diferenciación no puede hacerse en base a considerar válido y eficaz el acto o el procedimiento porque en este caso el acto lo estamos considerando perfectamente válido y eficaz, puesto que en caso contrario lo recurriríamos.

Esta es una simple muestra que nos da a entender que la diferenciación entre ambas figuras jurídicas no se encuentra en el presupuesto comentado, es más, también puede darse el caso de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago y posterior o anteriormente interponer recurso ante la liquidación practicada por la Administración (9); es evidente que en este caso a pesar de haber solicitado el beneficio del aplazamiento no tenemos convicción de la validez del acto administrativo de liquidación.

Por lo tanto parece claramente demostrado que la separación de ambas instituciones no se encuentra en ese presupuesto, sino en las consecuencias concretas que produce cada institución. Así, queda claro que ambas figuras producen el mismo resultado final, es decir, un retraso en el cobro, pero distinguiendo que mientras el aplazamiento AFECTA exclusivamente al PAGO, la suspensión AFECTA a la EFICACIA DEL ACTO.

Esta diferenciación es fundamental para distinguir las dos instituciones, pues con la suspensión se logrará establecer, dicho de manera muy gráfica, un paréntesis en el normal desarrollo del acto, es decir, congelaremos su eficacia durante un período de tiempo determinado, en tanto que con el aplazamiento se conseguirá alargar el plazo de pago, es decir, que se conceda otra u otras oportunidades de pago para esa deuda que no se puede pagar ahora por dificultades de tesorería.

(9) Que se base en su validez y eficacia no presupone la conformidad con la liquidación practicada por la Administración, pudiendo ser recurrida ésta en el plazo oportuno, ANTES o DESPUES DE SOLICITADO EL APLAZAMIENTO. (STSJ Asturias de 26-9-1989).

3. Carácter de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento.

La obtención del aplazamiento o fraccionamiento se sujeta a un doble requisito. El formal, que lo solicite el propio interesado; y el material, consistente en que padezca dificultades de tesorería que le impidan hacer frente al débito.

Hay que distinguir dos fases lógicas en el proceso formativo de la voluntad de la Administración al conceder o denegar el aplazamiento: Por un lado, la comprobación del fundamento de la petición; y por otro, la decisión sobre la misma. Entramos en lo que el famoso jurista suizo HANS HUBBER calificó como «el caballo de Troya en el seno del Derecho Administrativo de un Estado de Derecho»: LAS POTESTADES DISCRECIONALES.

3.1. Análisis del presupuesto fáctico de la concesión.

En relación a la apreciación del fundamento de la petición de aplazamiento, se halla fuera de lugar la referencia a la discrecionalidad de que habla el artículo 48.1 RGR. En este caso no se trata de una decisión, de una manifestación de voluntad por parte de la Administración, sino de una mera comprobación de un determinado hecho. En la materia que nos ocupa se tratará de apreciar la concurrencia de ese requisito material que hemos visto antes, es decir, de ver si el peticionario tiene dificultades de tesorería que le impidan efectuar el pago de la deuda. Esa peculiaridad hace que más que de una facultad discrecional de la Administración, se trate de un concepto jurídico indeterminado. La ley acota un caso concreto, aunque su precisión resta indeterminada. Será en suma, una aplicación reglada de la ley, pues existirán o no dichas dificultades, con independencia de la voluntad de la Administración, de tal forma que SOLO EXISTE UNA UNICA SOLUCION JUSTA aplicable al caso concreto (10).

Sin embargo, no debe extrañarnos que el RGR hable de apreciación discrecional, pues como señala GARCIA DE ENTERRIA (11), una buena parte (quizá la mayoría) de los supuestos tenidos tradicionalmente por atribución de potestad discrecional por las leyes no son sino el enunciado de simples conceptos jurídicos indeterminados. No obstante, algún autor se muestra contrario a la distinción entre discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados.

(10) PEREZ ROYO, F. *op. cit.*, pág. 313.

LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 17.

Esta es también la línea que abre la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 1964.

En idéntico sentido GARCIA DE ENTERRIA, E.: *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Ed. Cívitas. Pág. 434.

Y también GARCIA DE ENTERRIA, E.: *La lucha contra las inmunidades del poder*. Ed. Cívitas. Madrid, 1974. Pág. 27.

(11) GARCIA DE ENTERRIA, E./T.R. FERNANDEZ.: *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Ed. Cívitas. Madrid, 1984. Pág. 435.

Así, BOQUERA OLIVER (12) considera que se pueden fiscalizar estos supuestos con el mismo concepto jurídico. De todas formas, ésta es una problemática que dada su amplitud no se puede tratar aquí, pues excedería con creces los límites propuestos al empezar el presente trabajo.

De todas formas, el hecho de calificar las «dificultades de tesorería» como concepto jurídico indeterminado comporta abrir un mayor campo de control jurisdiccional sobre esa apreciación, pues el Juez puede fiscalizar sin esfuerzo alguno la decisión, valorando si la solución a la que se ha llegado es la única solución justa que la ley permite; y a la vez, sirve para controlar la misma concesión o denegación del aplazamiento, puesto que las dificultades de tesorería representan un presupuesto material determinante de la resolución administrativa. Se convierten en este sentido en una técnica de control de la potestad discrecional en que se manifiesta la concesión o denegación del aplazamiento, pues toda potestad discrecional se apoya en una realidad de hecho que funciona como presupuesto fáctico de la norma de cuya aplicación se trata. Y este presupuesto no puede ser objeto de una facultad discrecional, porque no puede quedar al arbitrio de la Administración discernir si un hecho se ha producido o no, porque como dice GARCIA DE ENTERRIA, el milagro no tiene cabida en el Derecho Administrativo (13).

Además, esa función de control del presupuesto fáctico de la concesión o denegación, se ha acentuado todavía más en el nuevo reglamento, al suprimir la facultad del Ministro de Economía y Hacienda para conceder el aplazamiento o fraccionamiento cuando concurren circunstancias excepcionales o por razones de interés público (14). Esa facultad contaba con escasas limitaciones, por lo que además de las dificultades de tesorería, cualquier otra circunstancia excepcional o razón de interés público podía servir de motivo.

Sin embargo, en el nuevo reglamento desaparece esa facultad excepcional del Ministro, de tal forma que las dificultades de tesorería se convierten en la única causa determinante del aplazamiento o fraccionamiento, pasando a jugar el papel preponderante que todo presupuesto de hecho tiene en la fiscalización de los actos administrativos.

3.2. Examen de la concesión en el nuevo reglamento.

En cuanto a la decisión sobre la petición de aplazamiento o fraccionamiento, se trata de una decisión administrativa que como tal, en principio, puede ser discrecional. Ahora bien, el nuevo reglamento no califica la potestad otorgada a la Administración para resolver la peti-

(12) BOQUERA OLIVER, J.M.ª: *Estudios sobre el acto administrativo*. Ed. Cívitas. Madrid, 1985. Pág. 106.

(13) GARCIA DE ENTERRIA, E.: *Curso ...* . Pág. 445.

(14) Tal facultad la recogía el artículo 53.1 del RGR de 1968.

ción, tal como hacía el anterior Reglamento de 1968, que la calificaba de graciable y discrecional, y esto hace que se pueda pensar que el nuevo reglamento trate de salvar la anterior confusión entre lo graciable y lo discrecional. Como declara CASTILLO CASTILLO (15), durante la vigencia del anterior reglamento podía pensarse que el proceso de concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento de pago, lo culminaba un acuerdo de la Administración que podía hacer o no uso de la gracia, y contra cuya denegación no se podía oponer nada. SIERRA BRAVO (16) por su parte, señala que graciable indica que no se funda en ningún derecho del obligado al pago, sino en una concesión liberal de la Administración. Por ello seguramente el nuevo reglamento ha suprimido la alusión a la gracia, puesto que el beneficio del aplazamiento o fraccionamiento se fundamenta en un derecho concedido por el Ordenamiento Jurídico si concurren determinados requisitos.

Por su parte, discrecional se opone a reglado, pero sin olvidar que discrecional no es arbitrariedad, puesto que mientras lo arbitrario encuentra su justificación en la pura voluntad del que actúa, lo discrecional siempre debe tener un fundamento racional. Esto es importante, ya que supone que la decisión adoptada por la Administración, si bien está dotada de un contenido subjetivo, tiene que tener una motivación suficiente que le sirva de fundamento (17). Y esto enlaza con otro de los controles formales a que son sometidas estas decisiones, es decir, como se ha señalado, este carácter discrecional atribuido a la facultad que comentamos no impide que la resolución sea motivada (18), por tanto la falta de tal motivación puede suponer la anulabilidad del acto (19).

Por su parte GIANNINI advierte que un requisito imprescindible para hablar de discrecionalidad y no de arbitrariedad, es que los fines que se persiguen o hayan de perseguirse por cada potestad estén taxativamente enunciados en el Ordenamiento Jurídico; por ello, la concesión misma deberá ajustarse a la finalidad para la que fue creada la institución, es decir, facilitar un pago a la Hacienda Pública que en ese momento no es posible hacer por un estricto problema financiero: «las dificultades de tesorería» (20).

(15) CASTILLO CASTILLO, J.: «Comentarios a las leyes tributarias y financieras». EDERSA. *RDF y HP*. Tomo XVI BI. Pág. 237.

(16) SIERRA BRAVO, R.: «Comentarios a las leyes tributarias y financieras». EDERSA. *RDF y HP*. Tomo XVI. Pág.151.

(17) LOPEZ DIAZ, A. *op.cit.*, pág. 16.

(18) En tal sentido se pronuncia la Circular de 24 de octubre de 1991 de Instrucciones sobre el procedimiento de gestión de aplazamiento, cuando en su instrucción 5.4 sobre normas de resolución en su apartado c) señala que la resolución será motivada tanto en los casos de concesión como de denegación.

(19) ORTEGA, J.M.ª: «Aplazamiento y fraccionamiento de pago». *Carta Tributaria* (monografías) núm. 93. Mayo-1989. Pág. 4.

(20) GIANNINI, A.D.: *Lezioni di Diritto Amministrativo*. Ed.Giuffrè. Milán, 1970. Pág. 477 y ss.

Por lo tanto cabe concluir que la decisión, por la materia sobre la que recae, es particularmente sensible a la influencia de los principios que limitan el ejercicio de las potestades discrecionales; de manera que, en la realidad, la concesión del aplazamiento debería asimilarse más a una actividad reglada que a una decisión discrecional. Basta pensar en el ejemplo de un sujeto que demuestra la carencia de liquidez en su tesorería y al mismo tiempo ofrece una garantía suficiente. La Administración en la práctica se verá forzada a conceder el aplazamiento o el fraccionamiento. En otro caso (a no ser que se demostrase mala fe del sujeto o circunstancias anormales) la decisión negativa de la Administración difícilmente podría evitar el vicio de desviación de poder (21). Esto no hace más que confirmar la tesis de HAURIUO que decía que «no hay actos discrecionales, lo que hay es un cierto poder discrecional que se encuentra más o menos en todos los actos administrativos». En idénticos términos se pronuncia GARRIDO FALLA (22), al señalar que en todo acto administrativo, alguno de sus elementos es reglado.

Así, el hecho de que según la exposición de motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, «la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, a un acto en bloque», sino que «por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto», ha servido para admitir, en contraposición a lo que había sido tradicional en nuestro Derecho positivo, el recurso contra los actos discrecionales. Dicho recurso, como es obvio, no podrá referirse a los elementos discrecionales del acto, pero sí contra los reglados.

En conclusión, aun cuando la concesión o denegación del aplazamiento supone el uso de una facultad discrecional de la Administración, la existencia de un presupuesto fáctico de la misma, ajeno a la discrecionalidad, así como el propio fundamento del instituto y su forma de funcionamiento, determinan que el ejercicio de la discrecionalidad en ese acto administrativo de denegación o aprobación quede sumamente reducido, es decir, que en el acto hay un mayor número de elementos reglados que discrecionales, lo cual unido a los tradicionales controles de la discrecionalidad hace que esa decisión administrativa pueda sufrir un amplio control jurisdiccional.

4. Deudas susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento: Especial referencia a las retenciones.

Dispone el artículo 49 RGR y en idéntico sentido la Circular de 24 de octubre de 1991 que «serán aplazables todas las deudas tributarias y demás de Derecho público, tanto en período voluntario como ejecutivo, cuya gestión recaudatoria sea competencia de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública».

(21) PEREZ ROYO, F. *op.cit.*, págs. 313-314.

(22) GARRIDO FALLA, F.: «El tratamiento jurisprudencial de la discrecionalidad administrativa». *RAP* núm. 13. 1954. Pág. 143 y ss.

En opinión de LOPEZ DIAZ (23), el Reglamento de 1990 constituye el último eslabón en la evolución normativa del aplazamiento o fraccionamiento del pago de los créditos de Derecho público. Inicialmente, el Reglamento de 1968 contemplaba únicamente el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias y sólo en período voluntario. Posteriormente, la nueva redacción dada al artículo 52 del Reglamento por el Real Decreto 338/1985, parecía introducir un atisbo en favor de las deudas no tributarias, pero se mantenía el aplazamiento únicamente en período voluntario. Por su parte, el Real Decreto 1327/1986 abrió la posibilidad del aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias y demás de Derecho público incursas en vía de apremio durante el primer año de ejecución. Finalmente, el Reglamento de 1990 contempla el aplazamiento de todas las deudas de Derecho público, tributarias o no, tanto en período voluntario como ejecutivo.

Por lo tanto actualmente no hay un distinto tratamiento ni por el momento procedimental en que se halle la deuda, ni por el tipo de tributo, ni por el tipo de ingreso.

4.1. Efectos timbrados.

De esta normativa general cabe excluir las deudas tributarias cuya exacción se efectúe por medio de efectos timbrados (art. 49.2 RGR). La razón hay que buscarla en la pequeña cuantía de tales deudas y por otro lado, fundamentalmente, en el hecho de que estas deudas carecen de un auténtico plazo voluntario de ingreso, debiendo ingresarse en el momento de la realización del hecho imponible (24). Por tanto, carece de sentido hablar de aplazamiento cuando no existe siquiera plazo ordinario.

Aparte de las deudas mencionadas hay que preguntarse si la lista de deudas excluidas de aplazamiento o fraccionamiento que ofrece el reglamento es un *numerus clausus* o bien cabe añadir otras categorías de deudas.

El tema parece centrarse en dos categorías de deudas. Unas son las retenciones, y el otro grupo lo forman las deudas autoliquidadas.

(23) LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 18 y ss.

(24) Señala GONZALEZ MENDEZ, A. que éste es un supuesto en que nacimiento de la obligación tributaria y pago de la misma coinciden temporalmente. «El pago de la obligación tributaria». *IEF*. Madrid, 1988. Pág. 190.

4.2. Retenciones y repercusiones.

Establecía el antiguo reglamento la exclusión de las deudas cuyo importe debiera ingresar el sustituto por retención [art. 54 b)]. La nueva regulación declara en cambio aplazables «todas las deudas tributarias y demás de Derecho público ...».

Como sabemos el propio reglamento califica las retenciones de «deudas tributarias» (art. 10.1 RGR), y además ha eliminado su exclusión. Parece por tanto, que en principio cabe su aplazamiento.

No obstante, la cuestión no es tan sencilla, puesto que una buena parte de la doctrina considera que en esos casos de lo único que se trata es de que pura y simplemente el sustituto ingrese en el Tesoro Público las cantidades que debería ingresar el contribuyente de no haber mediado la sustitución, lo que se podría decir que el sustituto del contribuyente ingresa un dinero que no es suyo. En este sentido se pronuncia SIERRA BRAVO (25) al decir que la razón por la que se debe excluir el aplazamiento del pago de estas cantidades es obviamente el hecho de que no hay base jurídica para aplazar el pago de lo que uno debe pagar por haberlo cobrado antes de otra persona en nombre del Estado. En idéntico sentido señala PEREZ ROYO (26) que en estos supuestos el sustituto lo único que hace es servir de intermediario entre el contribuyente y la Administración, ingresando las cantidades previamente retenidas al primero. No hay, por ello, lugar para hablar de «dificultades de tesorería», con lo cual concluye que sería abusivo aplazar tales cantidades.

Más concluyente se muestra el profesor ALBIÑANA (27) que considera que «el RGR no autoriza el aplazamiento ni el fraccionamiento del pago al Tesoro Público de las cantidades que hayan sido objeto de retención en nombre y por cuenta de la Hacienda Pública, y a favor del contribuyente titular de los respectivos rendimientos». Este autor lo que cree es que quien retiene recibe en DEPOSITO la cantidad retenida en nombre y por cuenta del Tesoro, pues se ampara en la ley para practicar la retención y está obligado a ingresar el importe de lo retenido en la Hacienda Pública. En definitiva, según esta argumentación, el retenedor no puede disponer de las cantidades retenidas y el aplazamiento de pago implicaría reconocer que el retenedor ha dispuesto de ellas.

(25) SIERRA BRAVO, R.: «Comentarios a las leyes tributarias y financieras». EDERSA. *RDF y HP*. Tomo XVI. Pág. 155.

(26) PEREZ ROYO, F. *op. cit.*, pág. 312.

(27) ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. *op. cit.*, pág. 247.

Llegados a este punto hemos de preguntarnos si la retención es un depósito. La respuesta es en sentido negativo. No lo es en el sentido estricto del Código Civil (art. 1.758 y ss.), ya que el retenedor no está obligado a restituir cantidad alguna al retenido, pues debe ingresar su importe al Tesoro. Es más, el retenedor está obligado a ingresar aunque no haya retenido; en cambio, ningún precepto legal impide expresamente utilizar las cantidades retenidas siempre que practique su ingreso en el Tesoro en los plazos señalados reglamentariamente.

Sin embargo, la Circular de 25 de junio de 1990 de la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre actuaciones en los procesos concursales ordena sostener ante los órganos del proceso que las retenciones tributarias «SEAN CONSIDERADAS DEPOSITOS A FAVOR DE LA HACIENDA PUBLICA» (Instrucción 6.ª 5).

Tal vez inspirándose en la citada circular el propio reglamento establece que «no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se CONSIDERARAN DEPOSITOS a favor de la Hacienda Pública» (art. 96.5 RGR).

En todo caso, el reglamento no afirma que las retenciones sean depósitos, simplemente ordena que se consideren depósitos al único efecto de evitar que se computen en la masa de la quiebra. Por ello, esta redacción no es un obstáculo insuperable para que se admita el aplazamiento sobre estas cantidades (28).

Es más, buena parte de la doctrina entiende la nueva regulación apoyándose en la mala situación que puede atravesar una empresa, es decir, cuando una empresa debido a las dificultades de tesorería no puede pagar el líquido resultante de la retención, e incluso se puede traducir en un no pago por parte del retenedor de las cantidades objeto de retención y tiene por ello que solicitar el aplazamiento de pago de las cantidades teóricamente retenidas (29).

(28) HERRERA MOLINA, P.: «Obligados y legitimados al pago del tributo en el nuevo RGR». *Carta Tributaria* (monografías) núm. 137. Mayo-1991. Pág. 17.

(29) CASTILLO CASTILLO, J. *op. cit.*, pág. 240.

LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 20.

En este sentido PEREZ ROYO, I. «El tiempo en el pago de la prestación tributaria». Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Vol. II. IEF. Madrid, 1991. Pág. 1.005. Señala este autor que «pueden existir dificultades de tesorería para el ingreso de las retenciones como de hecho lo hay a veces para el propio pago de las nóminas, por lo que resulta relativamente frecuente la solicitud del aplazamiento en estos casos».

De todas formas, esta posibilidad que abre el nuevo Reglamento de Recaudación de conceder el aplazamiento o fraccionamiento de las cantidades retenidas por el sustituto, no hay que entenderla sin las debidas cautelas como por ejemplo un análisis pormenorizado de la situación de tesorería del solicitante del aplazamiento, ya que puede dar lugar a prácticas abusivas, tal como indica LOPEZ DIAZ (30).

Por otra parte, mayores problemas pueden plantear los supuestos de contribuyentes con derecho a repercusión. En esos casos, especialmente en aquellos casos en que la repercusión es anterior a la declaración-liquidación (como ocurre en el IVA) ocurrirá con frecuencia que el sujeto pasivo ha percibido materialmente el impuesto repercutido. Por eso, en teoría, no parece con claridad que sea conveniente otorgar el aplazamiento (31). De todas formas, dado que por las razones expuestas será difícil la concurrencia de las dificultades de tesorería, único motivo determinante del aplazamiento o fraccionamiento, será difícil la obtención en estos supuestos de tal beneficio.

4.3. Autoliquidaciones.

Finalmente, en lo referente a las declaraciones-liquidaciones, PEREZ ROYO (32) refiriéndose al Reglamento de 1968, no consideraba oportuno aplazar o fraccionar tales deudas, ya que no cumplían la exigencia de la LGT en su artículo 61.2 que señala que «una vez LIQUIDADADA la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, éste podrá aplazarse o fraccionarse», ni la del reglamento que exigía la liquidación de la deuda para conceder el aplazamiento. De ahí que para conceder el aplazamiento o fraccionamiento creía necesario un acto administrativo de liquidación, convenientemente notificado al sujeto pasivo. Por lo tanto, el anterior reglamento presentaba una lista abierta de deudas no susceptibles de aplazamiento.

El nuevo reglamento ha suprimido la exigencia de que la deuda esté liquidada, pero LOPEZ DIAZ (33) no cree extinguida la exigencia del artículo 61.3 LGT, aunque tal exigencia no la considere un requisito para obtener el beneficio del aplazamiento o la suspensión, sino que la Administración, previamente a la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, debe proceder a la liquidación de la deuda y a su notificación al particular, indicándole además, las condiciones de pago.

(30) LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 20.

(31) PEREZ ROYO, F. *op. cit.*, pág. 312. Este autor también se muestra favorable a aplicar esta solución a los supuestos de «traslación jurídica de la cuota».

(32) PEREZ ROYO, F. *op. cit.*, pág. 313.

(33) LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 18 y ss.

Entonces, siguiendo esta idea, las deudas autoliquidadas pueden ser objeto de fraccionamiento o aplazamiento siempre y cuando con anterioridad a la concesión del beneficio al sujeto pasivo, haya sido practicado el acto administrativo de liquidación.

De todas formas, cabe mencionar que en aquellos casos en que se haya solicitado el aplazamiento o fraccionamiento durante el procedimiento de ejecución, no se planteará tal problema, puesto que resulta imprescindible un acto administrativo de liquidación para llevar a cabo la ejecución.

Finalmente respecto a este punto cabe hacer una pequeña precisión. A pesar del carácter cerrado que parece tener la nueva lista del Reglamento de 1990, podría pensarse, tal como hace CASABLANCAS GARCIA (34), que se podrían excluir expresamente las deudas de bajo importe, tal como ocurre con las deudas cuya exacción se realiza a través de efectos timbrados, puesto que una persona que solicite el aplazamiento de deudas de baja cantidad es preferible considerarla como insolvente, si no se tiene constancia de que dispone de bienes, ya que el coste recaudatorio excederá, posiblemente esa cifra. De todas formas hay que ser consciente de que una medida de tal tipo podría acarrear innumerables abusos.

III. PROCEDIMIENTO

1. Petición: Sujetos que pueden realizarla.

El procedimiento se va a iniciar con una petición del obligado al pago. Así lo establece el artículo 48.1 RGR: «podrá aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda ... previa PETICION DE LOS OBLIGADOS». Por lo tanto sólo podrán pedir el aplazamiento las personas que concretamente se hallen obligadas al pago, es decir, las que tengan el deber de ingresar en el concreto procedimiento en el que se produce la incidencia que estamos analizando.

De todas formas ésta es una acepción muy amplia, porque obligados al pago, de acuerdo con el artículo 10 RGR son todos los sujetos que responden directa o indirectamente de la deuda tributaria: Contribuyente, sustituto, responsables solidarios, responsables subsidiarios, adquirentes de explotaciones y actividades económicas, sucesores. Sin embargo, el ámbito de sujetos habilitados para solicitar el aplazamiento no puede ser tan amplio, por ello hay que matizar la enumeración.

(34) CASABLANCAS GARCIA, P. *op. cit.*, pág. 139.

Si bien algún autor considera que la expresión «obligados» comprende únicamente al contribuyente, responsable y sustituto, hay que matizar todavía más esto, puesto que la mayoría de la doctrina (35) entiende que además debe resultar **DIRECTAMENTE** obligado al pago de dicha deuda, es decir, la deuda debe resultar exigible a ese sujeto en concreto. Así, por ejemplo, el responsable subsidiario no podrá solicitar el aplazamiento en tanto no se haya dictado el acto de derivación de responsabilidad, e igualmente sucede en los casos de contribuyente con sustitución, en los que será necesaria la declaración de insolvencia del sustituto y que la deuda se exija al contribuyente.

Por lo tanto vemos que la legitimación para solicitar el aplazamiento es diferente de la legitimación para pagar, no solamente por el hecho de que aquí no se plantea ninguna cuestión en relación a terceros, sino porque el término «obligados al pago» debe entenderse aquí no como referido a la categoría en abstracto de que habla el artículo 10 del reglamento, sino al concretamente obligado.

2. Garantías.

2.1. Clases.

Salvo supuestos excepcionales, que veremos más tarde, es necesario garantizar la deuda para obtener el aplazamiento o fraccionamiento.

En relación al tipo de garantía a prestar, hay que señalar que es válida cualquier garantía que se estime suficiente, así lo señala el artículo 56 del nuevo reglamento, y también se desprende de los artículos 61.3 y 76 de la LGT. Esta suficiencia debe ser examinada por los órganos de recaudación de la Delegación de Hacienda, según criterios de valoración establecidos por la Dirección General de Recaudación. No obstante, cuando presenten especial complejidad, el Delegado de Hacienda podrá solicitar dictamen de otros servicios técnicos, e incluso contratar servicios externos.

Antes de nada, debe quedar claro que la lista de garantías que ofrece el artículo 52 RGR es meramente ejemplificativa. Estas garantías enumeradas son: Aval solidario de entidades de depósito; hipoteca mobiliaria e inmobiliaria; prenda con o sin desplazamiento; fianza personal y solidaria; y **CUALQUIER OTRA QUE SE ESTIME SUFICIENTE**.

(35) PEREZ ROYO, F. *op. cit.*, pág. 311.
LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 24.

La Circular de 24 de octubre de 1991 de Instrucciones sobre el procedimiento de gestión de aplazamiento, especifica los requisitos que deben reunir estas garantías. Así, respecto al aval solidario de las entidades de depósito señala simplemente que deberá exigirse preaval o compromiso del mismo. En cuanto a la hipoteca (mobiliaria o inmobiliaria) y a la prenda se comprobará la titularidad del bien y las cargas que, en el momento de la comprobación, pesen sobre él y se procederá a su valoración de acuerdo con unas instrucciones que cita la mencionada circular. En relación a la fianza personal y solidaria hay que decir que constituye una novedad destacada que se incluya EXPRESAMENTE dentro de esta lista, ya que anteriormente no aparecía recogida de forma explícita. No obstante, dado que se admitía cualquier garantía que se estimase suficiente, había que entenderse que se encontraba también incluida. De todas formas, señala LOPEZ DIAZ (36) que no está de más esta inclusión expresa, dadas las reticencias mostradas hacia la misma. Estas reticencias se comprueban en su regulación, ya que el propio reglamento dispone que la duración de ese aval deberá exceder al menos en seis meses el vencimiento del nuevo plazo (art. 52.6 RGR) (37), y además, la circular comentada limita el aval personal solidario para deudas inferiores a 1.500.000 pesetas, al tiempo que detalla minuciosamente los requisitos que deben reunir los avalistas.

Cabe también destacar que dentro de ese elenco de garantías cobra importancia la posibilidad de ofrecer en garantía los bienes embargados, siempre y cuando no se haya autorizado la ejecución de los mismos, en cuyo caso resulta inútil el aplazamiento. En relación a tal posibilidad, el reglamento parece limitarla a los supuestos de bienes cuyo embargo sea susceptible de anotación preventiva en un registro público (así lo establece el art. 52.3 del RGR y también el núm. 3.4 de la Circular de 24-9-1991). De todas formas no resulta claro por qué se priva de efecto de garantía a los bienes cuyo embargo no resulta inscribible, pero con relación a los cuales se puede constituir el correspondiente depósito, que asegura de igual modo la afcción de los mismos al cumplimiento de la deuda. Por ello parece que debieran admitirse tales bienes, con independencia de si son inscribibles o no en un registro público, siempre que el valor del bien resulte suficiente para cubrir la cuantía de la deuda.

2.2. Alcance material y temporal.

La garantía deberá cubrir el IMPORTE DE LA DEUDA y los INTERESES DE DEMORA más el 25% de la suma de ambas partidas. Y en el caso de que las deudas se encuentren en vía de apremio, el 25% se aplicará igualmente al principal de la deuda más los intereses de demora CON EXCLUSION DEL RECARGO DE APREMIO (art. 52.5 RGR).

(36) LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 26.

(37) Careciendo de esa duración no produce los efectos que le son propios (STS de 4-6-1990).

En cuanto al ámbito temporal, hay que señalar que la garantía debe ofrecerse EN EL MOMENTO DE LA PETICION DEL APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO, ello no obsta para que su efectiva aportación se realice dentro de los 30 días siguientes a la notificación del acuerdo de concesión (plazo que puede ampliarse si se justifica la existencia de motivos que impidan la formalización en dicho período). Resalta sin duda la ampliación de los plazos para aportar la garantía, frente a los previstos en la legislación anterior que eran de 10 días. Esos plazos tan cortos venían exigidos por el interés en que el acuerdo de concesión fuese definitivo antes de que expirase el plazo voluntario de ingreso, dada la imposibilidad de aplazamiento de deudas incursas en apremio (38).

La efectiva constitución de garantía dentro del plazo señalado al efecto condiciona el acuerdo de concesión, cual significa, en opinión de LOPEZ DIAZ, que no sea necesario un acto de la Administración notificando al particular la pérdida de eficacia del acuerdo de concesión. Lo que sí resulta necesario es que en la notificación del acuerdo de concesión se haga constar expresamente que el transcurso del plazo sin aportar la correspondiente garantía determinará que el acuerdo quede sin efecto (así lo entiende también el art. 55.2 del reglamento). De todo ello se desprende que se trate de una condición resolutoria, pues la consecuencia derivada del incumplimiento de la misma será que el acuerdo de concesión quede sin efecto (39), aunque no significa que no produzca consecuencias.

Aparte de lo comentado, cabe añadir que la garantía debe extenderse si se trata de aval solidario de entidades de depósito, al menos, seis meses después del vencimiento del plazo/s concedido/s (art. 52.6 RGR).

Pero, ¿qué ocurre si se trata de otro tipo de garantía? En este caso, dado el silencio que ofrece el reglamento se tendrá que acudir al criterio que da el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 junio de 1990, en la que se argumenta el artículo 1.128 del Código Civil para establecer que compete a los Tribunales determinar el plazo de vigencia, y en tal sentido las fianzas que garantizan el resultado de un procedimiento comprenden, a falta de estipulación expresa, el tiempo durante el que se desarrolle y el de ejecución de lo resuelto. Por ello, aplicando este criterio analógicamente a los supuestos en que se trata de otro tipo de garantía, será evidente que la garantía se extinguirá al extinguirse por completo la obligación principal que le sirve de soporte.

(38) LOPEZ DIAZ, A. *op. cit.*, pág. 27.

(39) En este sentido se pronunció la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de noviembre de 1989.

Igualmente SIERRA BRAVO, R. *op. cit.*, pág. 159.

En apoyo de este argumento también se encuentra el artículo 1.847 del Código Civil que declara que «la obligación del fiador se extingue al mismo tiempo que la del deudor». Lo cual significa que la garantía sigue viva en tanto no quede extinguida la relación jurídico-tributaria entre el «sujeto pasivo» y el Tesoro Público.

2.3. Dispensa de garantías: Especial referencia a la potestad discrecional del Director General de Recaudación para dispensar.

El proceso hacia la instauración de supuestos en los que no resulta necesaria la prestación de garantías, se inició con la Disposición Adicional 31.^a de la Ley 21/1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, que introdujo la posibilidad de que el Ministro de Economía y Hacienda dispensase la prestación de garantías si se daban los siguientes requisitos:

- a) Que la situación económica del obligado al pago pusiese de manifiesto la imposibilidad de hacer frente al pago y la insuficiencia de bienes para aportar la garantía.
- b) Que la ejecución inmediata afectase a la capacidad productiva y al nivel de empleo de la actividad económica, o produjese graves quebrantos a la Hacienda Pública.

Este precepto atribuía al Ministro una facultad para eximir la prestación de garantías si concurrían los presupuestos contemplados. Se trataba de todas formas de una potestad discrecional limitada, en parte, por la necesaria concurrencia de los presupuestos de hecho legalmente predeterminados, a semejanza con lo que ocurre con la facultad de conceder o denegar el aplazamiento. Sin embargo, nada impedía que aun concurriendo tales presupuestos, atendiendo a otros criterios, como el de oportunidad, etc., el Ministro denegase la dispensa de garantías.

Con posterioridad, la Ley de Presupuestos Generales para 1990 añadió un nuevo núm. 4 al artículo 34 de la LGP que dispone: «Podrán aplazarse o fraccionarse las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública en los casos y por el procedimiento establecido en el RGR. Dichas cantidades devengarán interés de demora. Asimismo, deberá garantizarse excepto en los siguientes casos:

- a) Cuando sean inferiores a la cifra que, por Orden Ministerial, fije el Ministro de Economía y Hacienda (40).

(40) La Orden Ministerial 17 abril de 1991 establecía el límite en 500.000 pesetas. No obstante, este límite no se aplica para las deudas aduaneras, que deberán garantizarse en todo caso, sin perjuicio de que pueda solicitarse la dispensa total o parcial de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento CEE 1854/1989.

- b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y al mantenimiento del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública» (41).

De esta disposición hay que extraer algunas consecuencias. En primer lugar, hay que señalar que el apartado a) no se trata de una dispensa que autoriza el órgano competente, sino de una exclusión legal del deber de aportar garantía. Se trata de un supuesto claramente objetivo, así la dispensa actuará *ope legis*, sin ser solicitada. En segundo lugar, aunque el RGR en su artículo 53 siga refiriéndose a que «el Director General de Recaudación podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de garantías ...», haya que entender desaparecida toda discrecionalidad de la Administración a la hora de conceder o denegar la dispensa. Ni siquiera existe discrecionalidad en la valoración de los supuestos, sino que estamos ante conceptos jurídicos indeterminados, por lo que sólo existirá una solución justa, según concurran o no las circunstancias previstas en la norma.

Por ello, la labor de la Administración, en este caso del Director General de Recaudación, consiste únicamente en comprobar si se dan las circunstancias previstas en la ley para no exigir la garantía. Concurriendo tales circunstancias, los órganos de recaudación deben abstenerse de exigir garantía. De ahí que no se pueda hablar propiamente de dispensa, sino de una EXCLUSION LEGAL y con carácter general del deber de garantizar la deuda, cuando concurran las circunstancias previstas en la ley (42). Por lo tanto como señala MARTIN QUERALT (43), se trata de situaciones de hecho susceptibles de apreciarse no sólo por el Director General de Recaudación, sino, en su caso, de someterse a evaluación y control por parte de los Tribunales de Justicia, al erigirse en presupuesto fáctico del acto administrativo.

(41) PEREZ ROYO, I. *op. cit.*, pág. 1.006. Señala acertadamente que con las oportunas cautelas, ya que el propio reglamento introduce que:

- La competencia para su concesión se reserva siempre al Director General de Recaudación, es decir, al órgano más alto de los competentes para la concesión del aplazamiento.
- El solicitante deberá aportar la documentación prevista en el artículo 51.3 RGR (balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, plan de viabilidad, etc.) para determinar si se dan las circunstancias determinantes para la dispensa.
- Seguimiento de la situación económica del solicitante para, si viene a mejor fortuna, requerirle la formalización de la garantía que inicialmente se le había dispensado (art. 53.2 y 3 RGR).

(42) En la Circular 24 de octubre de 1991 se contienen las medidas a adoptar por los servicios competentes de las unidades de recaudación a efectos de comprobar la concurrencia de los requisitos necesarios para la dispensa de la garantía.

(43) MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid, 1992. Pág. 423.

3. Efectos de la solicitud.

La propia solicitud de aplazamiento produce ciertas consecuencias sobre los procedimientos recaudatorios, siempre y cuando la petición sea admitida a trámite, circunstancia que se producirá cuando la misma reúna los requisitos establecidos en el artículo 51.2 y 3 del RGR o aun cuando careciéndolos sean subsanados en el plazo de 10 días.

Si la deuda estuviese en período voluntario y al término de dicho período la petición estuviera pendiente de resolución, no se expedirá la correspondiente certificación de descubierto.

Se produce una especie de aplazamiento automático derivado de la petición, que impide la expedición de la certificación de descubierto sin que haya recaído resolución, aunque venza el período voluntario de ingreso.

Si la deuda estuviese en vía de apremio, las unidades de recaudación no procederán a la enajenación de los bienes embargados hasta la resolución de la petición.

También produce ciertas consecuencias en relación a la prescripción que ya se verán en el punto 5 de este apartado.

4. Organos competentes para la concesión.

El nuevo Reglamento de Recaudación en su artículo 50 establece que la competencia para aplazar o fraccionar deudas cuya gestión se lleve a cabo por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda corresponderá al DIRECTOR GENERAL DE RECAUDACION, a los DELEGADOS y ADMINISTRADORES DE HACIENDA y ADMINISTRADORES DE ADUANAS y a los JEFES DE LAS DEPENDENCIAS DE RECAUDACION. Por su parte, el Ministro de Economía y Hacienda debe fijar los límites de la competencia de esos órganos (art. 50.1 RGR). En virtud de dicha competencia se dictó la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991, que establece la competencia de los distintos órganos de recaudación de la Hacienda Pública en función de la cuantía, naturaleza, situación de las deudas y tipo de garantía.

En lo que se refiere a DEUDAS EN PERIODO VOLUNTARIO y DEUDAS EN VIA DE APREMIO PERO QUE NO HAYA TRANSCURRIDO EL PRIMER AÑO DE EJECUCION, la competencia corresponderá:

- Al *Director General de Recaudación* si su cuantía supera los 500 millones, o si siendo inferior, corresponde a sujetos sometidos a la competencia de la Oficina Nacional de Inspección.

- A los *Delegados de Hacienda Especiales* si la deuda es superior a los 100 millones, pero no exceda los 500, o si siendo inferior, corresponde a sujetos sometidos a la competencia de la Dependencia Regional de Inspección.
- Al *Delegado de Hacienda* si se trata de deudas comprendidas entre 25 y 100 millones.
- Al *Jefe de la Dependencia de Recaudación* si la deuda es de cuantía inferior a los 25 millones, excepto cuando corresponda al ámbito territorial de una Administración de Hacienda, en cuyo caso será competencia del Administrador.

Si se trata de DEUDAS EN VIA DE APREMIO TRANSCURRIDO EL PRIMER AÑO DE EJECUCION, la competencia corresponderá:

- Al *Director General de Recaudación* cuando la cuantía de la deuda exceda los 100 millones, o cuando siendo inferior, la deuda corresponda a una persona o entidad sometida a la competencia de la Oficina Nacional de Inspección.
- Al *Delegado de Hacienda Especial* cuando se trate de deudas comprendidas entre 25 y 100 millones; además, también le corresponde la competencia cuando se trate de deudas de inferior cuantía a los 100 millones si corresponden a personas o entidades sometidas a la competencia de la Dependencia Regional de Inspección.
- A los *Delegados de Hacienda* si se trata de deudas inferiores a los 25 millones.

También hay que tener en cuenta que corresponderá la competencia a los *Administradores de Aduanas* en los aplazamientos a que se refiere el artículo 10 del Reglamento CEE 1854/1989 en las condiciones establecidas en los artículos 11 a 14 de dicho reglamento.

Cuando se trate de deudas cuya gestión recaudatoria no se lleve a cabo por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda, el artículo 50.3 RGR dispone que su aplazamiento se regirá por sus normas especiales.

En este grupo se deben incluir los supuestos de deudas recaudadas directamente por los Organismos o entes dependientes del Estado, cuando una ley así lo establezca. En estos casos, será la normativa reguladora de dichos entes la que determine los órganos competentes para el aplazamiento o fraccionamiento. También cabría aquí hablar del aplazamiento de deudas tributarias correspondientes a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, pero me remito a los apartados IV y V del presente trabajo.

5. Resolución: Efectos.

Los efectos que genera la notificación de la resolución dependen, lógicamente del contenido de la misma, así como de la situación en que se encuentre la deuda.

Tratándose de una deuda en período voluntario, la concesión del aplazamiento o fraccionamiento supone una ampliación del período voluntario de ingreso por el tiempo que dure el plazo o plazos concedidos. De tal forma que la deuda no se considerará vencida hasta que finalice el nuevo plazo. La regulación la encontramos en los artículos 48.4 a) y 5 a); 52.8; 56.1 y 2; 57.1 a) y 2 del RGR.

En relación a otra institución como la prescripción que puede tener incidencia en el aplazamiento, hay que señalar que solicitado en este período voluntario y tratándose de un aplazamiento concedido, la prescripción NO EMPEZARA A CONTAR hasta que NO HAYA VENCIDO EL PLAZO CONCEDIDO EN EL ACUERDO DE CONCESION. Ello es lógico si se supone que la concesión representa un alargamiento del plazo de pago voluntario. Entonces resulta claro que el plazo en que empezará a contar la prescripción se inicia, de acuerdo con el artículo 65 b) LGT y artículo 59.1 RGR, al vencer el nuevo plazo concedido.

Y en el caso de fraccionamiento, la prescripción comenzará a contar, en caso de no pagarse una fracción, al iniciarse la vía de apremio, ya que esto significaría el final del período voluntario de pago. Esta prescripción sólo se interrumpirá si el sujeto pasivo pagase dicha fracción en los plazos establecidos para el ingreso en período ejecutivo, puesto que como declara el artículo 66 c) LGT y 61.1 a) RGR, cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda interrumpe el plazo de prescripción. Pero esta interrupción no produce una suspensión del funcionamiento (no del plazo prescriptivo que es una cosa distinta) (44) de la prescripción como parece desprenderse del artículo 61.2 RGR que señala que «Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración». Por ello parece que pagada la fracción incumplida, y aunque se haya iniciado la vía de apremio para aquella fracción, al pagarse continúa de nuevo el normal procedimiento de la institución del fraccionamiento para los demás plazos, con lo cual al estar éstos en período voluntario no se puede decir que se inicie de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, por lo que ésta no se iniciará hasta que no se produzca otro incumplimiento.

(44) El plazo de prescripción no se puede suspender, sino que una vez interrumpido éste volverá a iniciarse desde el principio. Pero de la LGT y del RGR parece desprenderse un funcionamiento continuo de la prescripción, es decir, una vez se ha iniciado ésta se puede interrumpir, pero una vez acabada la interrupción vuelve a empezar a contar, de manera automática, el plazo de prescripción desde el principio.

Y en el supuesto de no pagarse en el plazo de pago en período ejecutivo, al considerarse vencidas las demás fracciones [art. 57.2 b)], el plazo de prescripción continuará para los demás plazos concedidos.

Si la deuda se encontrase en **vía de apremio**, el efecto derivado de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento supondrá la paralización de las actuaciones ejecutivas durante dicho plazo o plazos. La regulación la encontramos en el artículo 57.1, 2 y 3 del RGR.

Respecto a la prescripción, hay que señalar que una vez finalizado el período de pago voluntario se expedirá certificado de descubierto y la correspondiente providencia de apremio, ello significa que aunque teóricamente empiece la prescripción, ésta quedará inmediatamente interrumpida al iniciarse el procedimiento ejecutivo, puesto que éste impide el fundamento de la prescripción, como señala FERREIRO (45), que responde al principio de seguridad jurídica, es decir, que el silencio en la relación jurídica durante el plazo que determina la ley conlleva la extinción de la deuda y del correspondiente derecho de crédito de la Administración.

De todas formas, aun suponiendo que se hubiera iniciado la prescripción, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por parte del sujeto pasivo obligado al pago interrumpiría ésta, ya que el artículo 66.1 c) LGT y artículo 61.1 a) RGR establecen la interrupción de la prescripción por cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda. Es evidente que la petición de aplazamiento supone la voluntad del sujeto pasivo a extinguir la deuda, porque la institución del aplazamiento se fundamenta en la facilidad que se le da al deudor para pagar su deuda.

Todo esto significa que la prescripción no volverá a contar hasta que la Administración Tributaria no resuelva la petición de aplazamiento. Y como presuponiendo el caso de que se conceda en vía de apremio, la prescripción no volverá a contar hasta que finalice el plazo concedido si se trata de un aplazamiento no pagado, aunque lo más probable es que se vuelva a interrumpir si continúa eficientemente el procedimiento de apremio.

Y si se trata de un fraccionamiento, si llegado el vencimiento de un plazo no se efectuara el pago, entonces la prescripción empezaría a contar a partir de la finalización del plazo de 15 días que se le concede al deudor para pagar desde la comunicación del incumplimiento del plazo [art. 57.3 a) y b) RGR]; o bien, cuando finalice el nuevo plazo que le conceda la Administración si se ha acogido a esta opción que también le ofrece el artículo 57.3 a) del RGR.

(45) FERREIRO LAPATZA, J.J. *op. cit.*, págs. 535-536.

Si se deniega la petición habrá de ingresarse en lo que reste de período voluntario, y si éste hubiera vencido, hasta el 5 ó 20 del mes siguiente a la recepción de la notificación, según fuera en la primera o segunda quincena, abonándose interés de demora hasta la denegación [art. 55.2 b) RGR]. Esto último resulta una innovación del reglamento que se comentará en el apartado dedicado a los intereses de demora.

Si se solicitó con la deuda en vía de apremio, continuará el procedimiento [art. 55.2 c) RGR].

En relación a la prescripción, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en período voluntario de pago, como se ha visto (46), representa un aplazamiento automático hasta que se dicta una resolución, y como estamos presuponiendo que esa resolución será denegatoria, la prescripción comenzará a contar desde el día 5 ó 20 del mes siguiente según la notificación. Por lo tanto la prescripción no se inicia durante el período de tiempo que corre desde la terminación real del período voluntario de pago hasta que se dicta resolución, y tampoco desde que se dicta resolución hasta que llega el día 5 ó 20 (o siguiente hábil) del mes siguiente, y ello por una razón: Porque ES EN ESE MOMENTO CUANDO FINALIZA EL PERIODO DE PAGO VOLUNTARIO, y como señala el reglamento en su artículo 59.1 la prescripción comenzará a contar «desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario».

Y si la petición se ha realizado estando la deuda en vía ejecutiva, la prescripción, en principio, se inició al terminarse el período voluntario de pago, pero ésta evidentemente se paralizará con las actuaciones realizadas en la vía de apremio, pues estas actuaciones representan un actuar, como ya se ha señalado antes, en la relación jurídico-tributaria y esta actuación es contraria a la institución de la prescripción. De todas formas, aun imaginando que hubiera empezado la prescripción debido a una falta de actuación por parte de la Administración y del sujeto pasivo, la solicitud de aplazamiento representa un «rompimiento del silencio de la relación jurídica», interrumpiendo la prescripción [art. 61.1 a) RGR], pero continuándola si hay resolución denegatoria sobre la petición (art. 61.2 RGR), dado que en ese caso prosigue el procedimiento de apremio.

En conclusión, la concesión del aplazamiento o fraccionamiento comporta que no se inicie la prescripción del derecho de crédito que ostenta la Administración, aunque con pequeñas variantes en función de si la deuda estaba en vía de apremio o en período voluntario de pago, y si se trata de un aplazamiento o un fraccionamiento. Y por su parte, la simple solicitud también conlleva un retraso en el inicio de la prescripción o una interrupción, según se trate de deudas en período voluntario de pago o en vía de apremio.

(46) Véase el punto 3 de este apartado.

Finalmente, para terminar este apartado cabe añadir que las deudas de Derecho público que no sean tributarias tendrán los plazos de prescripción que determinen las normas con arreglo a las cuales se constituyeron y en su defecto los que diga la LGP (art. 59.2 RGR).

6. Intereses de demora.

Tanto la LGT como la LGP establecen el devengo de interés de demora en los supuestos de aplazamientos o fraccionamientos del pago. Ahora bien, el problema se plantea cuando ambas leyes establecen cuantías diferentes a los intereses de demora. El artículo 58.2 b) de la LGT señala que «el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente». Mientras que el artículo 36 de la LGP dispone que «el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día en que venza el plazo señalado (...), sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales».

Como observamos las cuantías serán diferentes, no obstante este problema lo resuelve el propio reglamento en su artículo 48.3 RGR que establece la aplicación del interés señalado en la LGT para las deudas tributarias, mientras que, para los aplazamientos de deudas no tributarias, se aplicará el interés de demora según la cuantía fijada en la LGP.

De todas formas dada la actual uniformidad que se le ha dado a la institución, no parece correcto aplicar un tipo de interés distinto en uno y otro caso.

Otro problema que se plantea para fijar el importe de la deuda de intereses es determinar la magnitud sobre la que se aplican. En el caso de deudas no tributarias en período voluntario no hay problema, pero si se trata de deudas tributarias, éstas están integradas por diversos componentes tal como declara el artículo 58 LGT. Ello exige determinar si el porcentaje constitutivo de interés de demora se aplicará sobre todos los componentes de la deuda o sólo sobre algunos. La solución nos la da el artículo 48.3 RGR del cual se extrae que en los aplazamientos solicitados en período voluntario, la base para el cálculo de los intereses estará integrada por la totalidad de la deuda tributaria aplazada; y en el caso de deudas en período ejecutivo, en dicha base se incluyen todos los elementos del artículo 58 de la LGT con exclusión del recargo de apremio.

Finalmente cabe tratar otro problema. Este no es otro que el período durante el cual se devengan intereses.

En el caso de resoluciones aprobatorias del aplazamiento o fraccionamiento de deudas en período voluntario de pago, la liquidación de intereses se efectuará por el tiempo transcurrido desde el vencimiento del período voluntario hasta el vencimiento del plazo concedido. La misma solución se postula para deudas en vía ejecutiva.

Por último hay que precisar que, en los supuestos de fraccionamiento, la liquidación de intereses se efectuará por cada fracción de deuda.

Respecto a este tema puede surgir un evento importante. Puede ocurrir que el obligado al pago proceda al ingreso en un momento anterior a la finalización del plazo concedido. En estos casos, el Tribunal Económico-Administrativo Central (47) ha señalado que si el pago se realiza antes de agotar el plazo concedido, únicamente procede liquidar intereses por el plazo utilizado.

Si la resolución fuese denegatoria, sólo generará intereses cuando se trate de deudas en período voluntario. En este caso, se generarán intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de ingreso hasta la fecha de la resolución. Según ARCOS ALCARAZ (48), esta medida supuso fin a una práctica habitual. En efecto hasta la entrada en vigor del Real Decreto 338/1985, sólo en los casos de concesión de aplazamiento o fraccionamiento se practicaba liquidación de intereses de demora, no en aquellos en que se denegaba la solicitud, en los cuales no se liquidaban intereses ni se exigía el ingreso de la deuda hasta que no se concediese o denegase la petición. Ello unido al considerable retraso en los expedientes, traía como consecuencia un resultado extraordinariamente satisfactorio y gratuito, puesto que una denegación de aplazamiento resuelta varios meses más tarde suponía la consecución del objetivo perseguido, es decir, el pago aplazado y además sin liquidación de intereses. La entrada en vigor del mencionado Real Decreto, puso fin a tal situación.

Llegados a este punto hay que hacer un inciso. Si la resolución fuese denegatoria y la petición de aplazamiento o fraccionamiento se hubiera solicitado estando la deuda en período voluntario, señala el artículo 55.2 b) del RGR que la deuda se deberá pagar en lo que reste de período voluntario. Ahora bien, en este caso no se generarán intereses de demora, puesto que la deuda todavía se encuentra en período voluntario de pago y sería contrario al fundamento (49) de la institución de los intereses de demora.

(47) Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 diciembre de 1980 y 5 marzo de 1981.

(48) ARCOS ALCARAZ, J.: «La recaudación de los tributos». *Carta Tributaria* (monografías) núm. 11. Septiembre-1985. Págs. 7-8.

(49) Puesto que el aplazamiento o fraccionamiento suponen un retraso en el pago de la deuda, lo cual supone una especie de crédito para el que ha obtenido el beneficio, en la medida en que éste puede usar ese dinero para su propio interés. Por ello parece lógico que el particular instante del aplazamiento pague el precio del uso de ese dinero, ya que de lo contrario debería estar ingresado en la arcas del Tesoro.

Y si se trata de aplazamientos de deudas en período ejecutivo, la resolución negativa no influye en el cálculo de los intereses, que se efectuará una vez pagada la deuda, de acuerdo con el artículo 109 RGR por el tiempo que haya mediado desde la finalización del período voluntario hasta el momento de ingreso.

IV. ESTUDIO DE LA CUESTION EN LAS ENTIDADES LOCALES

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) en su artículo 12 señala que «La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo». De una interpretación literal del precepto parece desprenderse la automática aplicación de la legislación estatal en la materia. Este planteamiento conduciría a vaciar por completo las facultades normativas de los municipios en punto a la gestión de sus tributos, lo que parece mermar considerablemente el principio de autonomía local reconocido en el artículo 140 de la Constitución.

A este planteamiento responde la nueva normativa del RGR, que en el apartado 4.º del artículo 6 señala que «el aplazamiento y fraccionamiento del pago regulado en el nuevo RGR, sólo será aplicable a las Entidades Locales en aquello que no esté regulado, con carácter general, por la respectiva entidad, dentro de las previsiones de la LRHL y de los artículos 61.3 y 76 de la LGT». De ello se desprende que las normas del reglamento sólo tendrán carácter supletorio respecto de lo previsto con carácter general por cada Entidad Local, que únicamente encontrará como límites la necesidad del devengo de interés de demora y la posibilidad de exigir garantía suficiente, que son los límites que marca la LGT; y en cuanto a los límites de la Ley de Haciendas Locales, ésta sólo se refiere a aplazamiento y fraccionamiento de pago en dos preceptos:

- El artículo 9.3 LRHL a cuyo tenor «cuando el Estado otorgue moratorias o aplazamientos en el pago de los tributos locales a alguna persona o entidad, quedará obligado a arbitrar las fórmulas de compensación o anticipo que procedan en favor de la Entidad Local respectiva». Según ARAGONES BELTRAN (50) éste es un precepto de oscura interpretación, pues las moratorias sólo pueden ser concedidas por ley [art. 10 f) LGT], quedando por tanto fuera de la competencia local, mientras que difícilmente puede estimarse acorde con el principio de autonomía local que el Estado otorgue aplazamientos particulares a alguna persona o entidad.

(50) ARAGONES BELTRAN, E.: «Sobre el nuevo Reglamento General de Recaudación» (I). *Gaceta Fiscal* núm. 87. Abril-1991. Pág. 162.

Por ello, sigue opinando este autor, que si lo que pretende decir el precepto es que el Estado pueda adelantar a la Entidad Local lo adeudado por un particular, subrogándose en su posición acreedora y otorgando un aplazamiento, resulta un precepto innecesario y redundante.

- El artículo 32.3 LRHL referido a las contribuciones especiales señala que «una vez determinada la cuota a satisfacer, la Corporación Local podrá conceder, a solicitud del sujeto pasivo, el fraccionamiento o aplazamiento de aquélla por un plazo máximo de 5 años». Parece disponer la norma una limitación de carácter temporal a la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de carácter especial, regido por criterios distintos de los generales.

Una primera interpretación restrictiva, del artículo 6.4 LRHL consistiría en entender que el aplazamiento o fraccionamiento sólo procedería en el caso de las cuotas de las contribuciones especiales, pues es el único caso previsto en la LRHL. Con lo cual se volvería al criterio de la Ley de Régimen Local de 1955, que prohibía a las Entidades Locales la concesión de moratorias o aplazamientos para el pago de los recursos provinciales o municipales de los créditos, por cualquier concepto, que estuviesen liquidados a su favor, y ello sin más excepciones que las previstas en la propia ley, que no eran otras que las contribuciones especiales.

En una segunda interpretación más lógica, cabe atribuir a las Corporaciones Locales la posibilidad de conceder aplazamientos o fraccionamientos de pago con total amplitud, no sólo en cuanto a la regulación de órganos municipales competentes para su concesión, sino también en cuanto a los presupuestos materiales para su concesión y el procedimiento, sin más limitaciones que referirse a INGRESOS PREVISTOS EN LA LRHL y LAS CONTENIDAS EN LOS ARTICULOS 61.3 y 76 de la LGT.

Por lo tanto, el nuevo Reglamento de Recaudación sólo sería aplicable con carácter supletorio, para el caso de ausencia de regulación específica de cada Corporación Local a través de sus Ordenanzas, o para los aspectos no contenidos en ellas. Y en el caso de cuotas por contribuciones especiales el plazo máximo sería de 5 años y no regirían las limitaciones de la LGT, esto es, no podrá exigirse garantías ni tampoco se devengarán intereses de demora.

Ante esta interpretación se podría dudar hasta qué punto es válido que un reglamento se remita a otro reglamento cuando esa materia le está atribuida expresamente por ley, puesto que la LGT dice que «Una vez liquidada la deuda tributaria ... éste podrá aplazarse EN LOS CASOS y EN LA FORMA QUE DETERMINE DICHO REGLAMENTO» (art. 61.3 LGT). Entonces habrá que estar a los «casos» que determine dicho reglamento. Y el reglamento señala en su artículo 49 qué deudas son aplazables: «Serán aplazables todas las deudas tributarias y demás de Derecho público, tanto en período voluntario como ejecutivo, cuya GESTION RECAUDATORIA SEA COMPETENCIA DE LOS ORGANOS DE RECAUDACION DE

LA HACIENDA PUBLICA». Está claro que en materia de tributos locales las Entidades Locales tienen competencia para la recaudación de dichos tributos, según establece el artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local. Además, el Preámbulo de la LGT declara que la ley no afecta a las competencias de las Corporaciones Locales. Por lo tanto, queda demostrado sobradamente que dicha materia quede regulada primariamente por las Ordenanzas municipales.

Aparte de esto, hay que añadir que las relaciones entre ley y Ordenanzas municipales no son las mismas que entre ley y reglamento estatal o autonómico, puesto que la Ordenanza municipal, como norma reglamentaria que es, si bien está sometida al principio de legalidad tributaria, también responde como la ley al principio de representación popular, y también como la ley, hace efectivo el principio de autoimposición, según el cual los tributos han de ser establecidos y aprobados por los representantes de aquellos que están llamados a soportarlos. Por ello, la ley puede y debe dejar a la representación política municipal reflejada en las Ordenanzas un campo de acción mucho más amplio que el que debe dejar al Ejecutivo estatal o autonómico, pues no deja de garantizar con ello el principio de autoimposición y garantiza también con ello la autonomía municipal reconocida en el artículo 140 de la Constitución, así como la responsabilidad fiscal que sin duda quiere el artículo 142 de la Norma Fundamental, al fijar como pieza esencial de la Hacienda Local unos «tributos propios» que, para ser tales, han de quedar, al menos en parte de su regulación, en manos de la Corporación (51).

Por lo tanto, tal como declara el propio RGR «El aplazamiento y fraccionamiento de pago, regulado en el presente reglamento, sólo será aplicable a las Entidades Locales en aquello que no esté REGULADO CON CARACTER GENERAL POR LA RESPECTIVA ENTIDAD ...» (art. 6.4 RGR), de ahí que la Ordenanza municipal sólo podrá regular con carácter general la institución con los límites prevenidos en la Ley de Haciendas Locales y la LGT, y esta regulación general gozará de primacía frente al RGR, no porque el propio reglamento delegue su regulación en otro reglamento, sino porque se trata de deudas que no son competencia del RGR, sino sólo con carácter supletorio; y por otra parte, porque con ello no se conculca el principio de legalidad tributaria, puesto que el Reglamento de Recaudación lo único que hace es desarrollar lo expuesto, como se ha visto, en el Preámbulo de la propia LGT.

No obstante, existen otras opiniones más restrictivas a la autonomía local en materia de aplazamientos y fraccionamientos. Esta es la postura de VARONA ALABERN (52), que cree más razonable que las Corporaciones Locales se rijan en materia de aplazamiento o fraccionamiento del pago por el RGR y demás disposiciones estatales, ya que según su opinión apenas les reportaría ventaja alguna extender su ámbito de autonomía local hasta ese extremo, y por el

(51) FERREIRO LAPATZA, J.J. *op. cit.*, pág. 80 y ss.

(52) VARONA ALABERN, J.E.: «La recaudación de los impuestos locales en el período de ingreso voluntario». *La Ley. Impuestos*. Tomo II, 1990. Pág. 205 y ss.

contrario, los Ayuntamientos asumirían una carga adicional innecesaria al tener que regular una materia que, como muchas otras, contiene una elevada complejidad técnica, lo que aconseja la remisión de las normas estatales. De ahí que aconseje una mayor uniformidad entre la legislación estatal y las Ordenanzas municipales, sin perjuicio de la diversidad de órganos a los que se deben atribuir las distintas competencias para conceder los fraccionamientos o aplazamientos de pago. Por ello mantiene la postura de conceder competencia a los Ayuntamientos para normar aquello que no se halle expresamente regulado por las disposiciones estatales con rango de ley, pero advirtiendo que el llevar esta postura a su último extremo sin ningún tipo de limitación nos conduciría a la existencia de criterios dispares en los distintos Ayuntamientos y a una anarquía normativa que supondría una merma al principio de seguridad jurídica.

V. BREVE REFERENCIA A LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

Respecto a las Comunidades Autónomas hay que distinguir las deudas correspondientes a tributos propios, cuyo aplazamiento se lleva a cabo de acuerdo con las disposiciones emanadas por cada Comunidad, correspondiendo su aplazamiento a los órganos que las mismas determinen; y las derivadas de los impuestos cedidos, para las que el artículo 14.3 de la Ley de Cesión de Tributos, en la nueva redacción dada por la Ley 32/1987 de 22 de diciembre, atribuye también la competencia a los órganos correspondientes a dichas Comunidades Autónomas; sin embargo, resulta aquí directamente aplicable lo establecido en el RGR (así lo establece igualmente el reglamento en su art. 5.1).