



Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes

Marta Marcos Cardona

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Murcia*

Extracto

El aplazamiento del pago de la deuda tributaria busca diferir su abono a la Hacienda Pública como reacción frente a una situación de iliquidez transitoria del obligado tributario. Sin embargo, el incesante incremento de las solicitudes, unido a la defensa del interés público tributario, ha provocado que las últimas modificaciones normativas habidas en la materia pongan el acento en la excepcionalidad de este instituto y su aplicación con criterios restrictivos. Se pretende evitar su utilización como opción ventajosa para conseguir financiación en estos tiempos de dificultad de acceso al crédito. En el presente estudio se analizan y actualizan las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del ingreso de los tributos. Se trata de situar en sus justos términos los supuestos en los que no procede la postergación del pago.

Palabras clave: aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias; concurso de acreedores; pago de los tributos; suspensión de la deuda; garantías tributarias.

Fecha de entrada: 08-10-2018 / Fecha de aceptación: 13-11-2018 / Fecha de revisión: 19-12-2018

Cómo citar: Marcos Cardona, M. (2019). Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 5-38.



The deferral of tax debt payment. Analysis of the causes of presentation, inadmissibility and denial of requests for postponement and/or division of taxes

Marta Marcos Cardona

Abstract

The deferral of tax debt payment seeks to defer its disbursement to the Public Treasury in reaction to a situation of transitory illiquidity of the taxpayer. However, the continuous increase of the requests, together with the defense of the public tax interest, has made the latest reforms to stress the exceptional character of this institute, and the observance of restrictive criteria for its application. It is hence purported to avoid its application as a means to obtain advantageous financing in the current difficult context of access to credit. In the present study, the causes for filling, inadmissibility and denial of requests for deferral and/or split of tax revenue are analyzed and updated. The aim is therefore to clarify in which cases the deferral of payment is inappropriate.

Keywords: deferrals and subdivisions of tax debts; bankruptcy; payment of taxes; suspension of debt; tax guarantees.

Citation: Marcos Cardona, M. (2019). Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 5-38.





Sumario

1. Cuestiones preliminares
 - 1.1. Marco regulador
 - 1.2. Procedimiento en la resolución masiva de solicitudes de aplazamiento: RAM
 - 1.3. Procedimiento general de resolución no automatizada
2. Archivo de la solicitud de aplazamiento
 - 2.1. Archivo de la solicitud por desistimiento
 - 2.2. Archivo de la solicitud por inatención
 - 2.3. Archivo por tramitación de solicitud de suspensión
3. Inadmisión de la solicitud de aplazamiento
 - 3.1. Inadmisión por motivos formales: artículo 47 del RGR
 - 3.2. Inadmisión por la naturaleza de la deuda: artículo 65.2 de la LGT
 - 3.3. Efectos de la inadmisión
4. Denegación de la solicitud de aplazamiento
 - 4.1. Causas de denegación
 - 4.2. Efectos de la denegación
 - 4.3. Solicitudes de aplazamiento realizadas en el plazo concedido tras la denegación

Referencias bibliográficas

1. Cuestiones preliminares

1.1. Marco regulador

El marco regulador en materia de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias¹ se recoge en los artículos 65 y 82, este último relativo a las garantías, ambos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en los artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio².

Hay que tener en cuenta, asimismo, para el análisis de las causas de archivo, inadmisión y denegación, el contenido de la última Instrucción dictada en la materia, en concreto, la 1/2017, de 18 de enero, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago³. En ella se actualizan los criterios existentes en lo que se refiere a plazos, garantías y otros aspectos del procedimiento con el objeto de coordinar y aclarar las pautas de actuación y las condiciones de resolución de los aplazamientos. También incluye especialidades en materia de deudores en situación preconcursal, así como las presentadas por los obligados tributarios declarados en concurso.

Como se ha evidenciado (Sánchez Pino, 2016, p. 3) en los últimos años se vienen utilizando de forma recurrente las instrucciones que no se limitan a coordinar la posición de la Administración en materia de aplazamientos, sino que incorporan relevantes modificaciones en sus criterios de actuación. Por ejemplo, las especialidades en la gestión del aplazamiento o fraccionamiento del pago de retenciones e ingresos a cuenta, dificultando su concesión

¹ Respecto de las deudas no tributarias, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria dedica su artículo 13 a la posibilidad de aplazar o fraccionar las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal.

² Existen diversas obras monográficas que han estudiado con exhaustividad esta materia. Véanse, en especial, Lozano Serrano (1997) y Moreno Fernández (1986).

³ También resulta aplicable la Instrucción 4/2015, de 31 de julio, de la Dirección del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación. La Instrucción decimotercera de la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, ha conferido una nueva redacción a la Instrucción Segunda de dicha Instrucción 4/2015.

al presumirse un ánimo fraudulento⁴, o a la inversa, para algunos deudores en situación de concurso de acreedores, en la Instrucción 3/2014 se facilitaba la misma⁵.

De ahí la conveniencia de analizar el contenido de la última instrucción dictada a propósito de la reforma normativa habida en la materia de la mano del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, que consolida la tendencia restrictiva de los aplazamientos o fraccionamientos de pago respecto de otras operadas con anterioridad. Todas ellas encaminadas, como señala la citada Instrucción 1/2017, «a incrementar los ingresos tributarios en tiempo y forma, a conseguir que las deudas tributarias se paguen en sus plazos y a evitar que se utilicen estas figuras tributarias como modo de financiación».

La instrucción, al igual que en otras anteriores, diferencia entre la tramitación ordinaria de las solicitudes y las referidas a deudas con dispensa de garantías, gestionadas a través de una herramienta informática que permite su resolución mediante actuaciones administrativas automatizadas, denominada RAM⁶.

1.2. Procedimiento en la resolución masiva de solicitudes de aplazamiento: RAM

Como es sabido, en la actualidad el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento es de 30.000 euros. Cuando la deuda tributaria no alcance esa cifra el procedimiento de gestión de los aplazamientos se tramita de forma automatizada⁷.

⁴ Vid. la Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.

⁵ Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores.

⁶ Acrónimo de resolución automatizada masiva. La cobertura normativa se halla en la Resolución de 24 de noviembre de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban nuevas aplicaciones informáticas para la actuación administrativa automatizada, según la cual «El sistema de información de la Agencia Tributaria podrá generar mediante actuaciones administrativas automatizadas los acuerdos por los que se concedan, denieguen o inadmitan las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas por los obligados al pago».

⁷ Para la determinación del límite se acumulan, en el momento de la solicitud, además de las deudas a las que se refiere la propia solicitud, cualesquiera otras del mismo deudor para las que se ha solicitado y no resuelto todavía el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas. No computan, sin embargo, las que están debidamente garantizadas.

En aras de la eficiencia del procedimiento, se presume que concurre en el solicitante tanto la dificultad transitoria de tesorería como la ausencia de ingreso de los tributos repercutidos. Por ello, el obligado tributario queda dispensado de la necesidad de aportar documentación; tampoco se realizan requerimientos por la Administración tributaria para comprobar tales extremos. Se presumen acreditadas con la formulación de la solicitud de aplazamiento.

Si se presenta una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por un importe superior a 30.000 euros y, como consecuencia de los ingresos parciales realizados antes de su resolución, la deuda pendiente resulta igual o inferior al límite exento de la obligación de aportar garantías, esta se sigue gestionando como una solicitud no calificada como RAM. Simplemente se liquidan los intereses de demora respecto de esos ingresos parciales efectuados, continuando la tramitación de la solicitud de forma no automatizada para el resto de la deuda.

Es decir, la solicitud no se modifica por lo que se tramita de modo ordinario, no automatizado, si bien con dispensa de garantías al alcanzar, en virtud de los pagos parciales, su umbral exento. Esta interpretación tiene notables repercusiones en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), ya que se presume, como se ha anticipado, la ausencia de ingreso de los tributos repercutidos cuando la solicitud se califica de RAM, cuestión esta que se abordará con posterioridad.

1.3. Procedimiento general de resolución no automatizada

Se sustancian a través de lo que se puede denominar «la tramitación ordinaria» las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento por cuantías superiores a 30.000 euros.

Tales solicitudes con los datos especificados en el artículo 46.2 del RGR pueden presentarse, según los distintos supuestos, por medios informáticos, electrónicos o telemáticos o en formato papel. En este último caso, son, asimismo, válidas las solicitudes no ajustadas a los modelos normalizados establecidos por la Agencia Tributaria, siempre que reúnan los requisitos que exige la normativa recaudatoria o los defectos sean susceptibles de subsanación mediante requerimiento emitido al efecto.

No obstante, en el caso de que el solicitante sea un sujeto obligado a relacionarse a través de medios electrónicos con la Administración, en los términos establecidos en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la Instrucción precisa que, tanto la solicitud como la documentación que se adjunte, deberá realizarse por medios telemáticos.

En este contexto, ¿qué sucede, entonces, si un sujeto que está obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración presenta una solicitud de aplazamiento de forma presencial? ¿Debe inadmitirse tal solicitud?

La norma administrativa que compele a una interactuación electrónica a los colectivos afectados lleva a sus últimas consecuencias este deber al disponer en el artículo 16.8 de la Ley 39/2015 que «no se tendrán por presentados en el registro aquellos documentos e información cuyo régimen especial establezca otra forma de presentación». No obstante, se prevé un trámite de subsanación al señalar el artículo 68.4 de la citada norma que, si alguno de estos sujetos obligados a la relación electrónica presentase una solicitud presencialmente, se les requerirá para que la subsanen a través de su presentación electrónica. A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación.

Una interpretación restrictiva de este precepto conduce a que, en muchas ocasiones, las solicitudes de aplazamiento, pese a ser presentadas en periodo voluntario de forma presencial, una vez atendido el requerimiento de subsanación, se consideren formuladas durante el periodo ejecutivo. Imaginemos la solicitud presencial para aplazar el pago del impuesto sobre sociedades en fecha próxima al término del plazo para presentar la auto-liquidación. Según este criterio se entendería como fecha de la solicitud aquella en la que se ha realizado la «subsanación electrónica», con todo lo que esto conlleva en el procedimiento de recaudación ejecutivo.

Estimamos que la interpretación más acorde con el principio *pro actione* del artículo 68.4 de la Ley 39/2015 pasaría por entender que, cuando su inciso final refiere como fecha de presentación electrónica de la solicitud a aquella en la que haya sido realizada la subsanación electrónica, en realidad, como señala Gómez Fernández (2018), se está refiriendo a los efectos del inicio del cómputo de los plazos que han de cumplir las Administraciones públicas, incluido el plazo máximo para dictar resolución y notificarla, pero no en el sentido de que no valga como fecha de presentación a los efectos de conservación de derechos la de la presentación defectuosa «en papel»⁸. En este sentido, Falcón y Tella (2016, p. 16) aboga por una exégesis plenamente conforme con el tenor literal del precepto, interpretado en su contexto, y que no conlleva su inconstitucionalidad. En concreto, cuando la norma advierte que, si la presentación se hace presencialmente, «las Administraciones públicas requerirán al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica», «hay que entender que la presentación por vía telemática hecha dentro del plazo de diez días conferido al efecto tiene como consecuencia la "subsanación", que es para lo que se requiere. Y ello aunque haya transcurrido ya el plazo máximo para recurrir, o para presentar el escrito de que se trate, que puede ser también la opción por un determinado régimen especial, o la renuncia al mismo».

⁸ En esta línea, Gamero Casado (2016) señala que «la ambigüedad de su contenido obliga a los operadores jurídicos a promover la interpretación más favorable al ciudadano, reconociéndole su derecho a subsanar, y a que la nueva presentación se entienda realizada en plazo».

Desde la perspectiva de nuestras normas tributarias⁹, de entrada, el artículo 199 de la LGT tipifica una infracción tributaria grave por presentar autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Sanciona, por tanto, el hecho de utilizar un medio de presentación distinto al que la norma obliga, por lo que no cabe duda de la admisión de la solicitud presencial de aplazamiento, con la advertencia de la posible comisión de la referida infracción¹⁰. En otro caso no tendría sentido su tipificación.

Asimismo, nuestro RGR prevé en el artículo 46.6 que, en caso de que se produzcan deficiencias en la solicitud, se requiera al obligado tributario para que las subsane en el plazo de 10 días. Además, si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finaliza con posterioridad al de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se inicia el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia. Esto supone que si el requerimiento es atendido se considera, como es natural, solicitado el aplazamiento con anterioridad al vencimiento de la deuda en periodo voluntario. Es decir, la subsanación tiene carácter retroactivo de modo que una vez subsanada, en este caso la irregularidad en su presentación inicialmente no electrónica, se considera como fecha de presentación la de la solicitud y no la de la subsanación.

2. Archivo de la solicitud de aplazamiento

2.1. Archivo de la solicitud por desistimiento

La solicitud de aplazamiento finaliza con su archivo cuando se produzca durante la tramitación el desistimiento expreso del obligado tributario. Si va acompañado del ingreso

⁹ Recuérdese que la normativa administrativa es de aplicación supletoria respecto de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, cuando no exijan alguno de los trámites previstos en la Ley 39/2015 o regulen trámites adicionales o distintos (*cf.* disp. adic. 1.ª de la Ley 39/2015). Como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2018 (RG 6063/2017 –NFJ070235–) el procedimiento de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias se registrará por su normativa específica contenida en los artículos 65 y 82 de la LGT y en los artículos 44 y siguientes del RGR, y, solo supletoriamente, esto es, en defecto de norma tributaria aplicable, por las disposiciones de la Ley 39/2015.

¹⁰ A mayor abundamiento con efectos desde 1 de enero de 2018, se añadió un nuevo apartado 7 al artículo 15 del Real Decreto 2063/2004, por el que se elimina la responsabilidad por infracción formal de la falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos antes de cualquier requerimiento previo efectuado por la Administración tributaria (según art. 27.1 LGT) o inicio de procedimiento sancionador.

total de la deuda y la solicitud se presentó en periodo voluntario, se liquidan los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en periodo voluntario hasta el momento de su ingreso. En el caso de que la solicitud se hubiera presentado en periodo ejecutivo, se exige el recargo que estuviera devengado en el momento de efectuarse el ingreso, así como, en su caso, los intereses de demora producidos hasta la fecha.

Si hay desistimiento expreso con ingresos parciales o bien el interesado desiste de forma expresa sin efectuar el ingreso del importe adeudado, las consecuencias difieren en función de que la solicitud hubiera surtido efectos en periodo voluntario o ejecutivo. En el primer caso se entiende iniciado el periodo ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario. Si se presentó en periodo ejecutivo se continúa con el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido con la solicitud.

La instrucción aclara que existe desistimiento tácito solamente cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud. Los ingresos parciales realizados durante la tramitación de la solicitud, o durante el plazo de formalización de las garantías, si no van acompañados del desistimiento expreso del interesado, no dan lugar al archivo de la solicitud por esta causa.

Por lo demás, si el obligado tributario no acredita, en el término del requerimiento, el pago de las cuotas del impuesto repercutido cobradas, pero ingresa el total del importe del IVA derivado de la autoliquidación, hay que entender que lo que se produce es un desistimiento por ingreso.

2.2. Archivo de la solicitud por inatención

También se archiva la solicitud por inatención del requerimiento de subsanación de los defectos advertidos. En concreto, transcurrido el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de su notificación se tiene por no presentada la solicitud y se archiva sin más trámite, comunicándose dicha circunstancia al interesado, a los solos efectos de su conocimiento. Se presume, en tal caso, un abandono o desistimiento presunto de su solicitud, que conlleva la imposibilidad de continuar el procedimiento. El archivo no se notifica al interesado, basta la comunicación de archivo, por lo que si la solicitud se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y siendo lo más probable que este haya finalizado una vez transcurrido el plazo para atender el requerimiento de subsanación, la notificación que recibirá el solicitante es la de la providencia de apremio¹¹. En este punto se aprecia la diferencia

¹¹ Como veremos en este estudio, hay que diferenciar entre la denegación de aplazamiento correctamente tramitado, que reabre el plazo voluntario de ingreso, y el archivo del expediente, que deja sin efecto la solicitud y que no precisa notificación.

existente entre la normativa tributaria y la aplicable al procedimiento administrativo común, en la actualidad la Ley 39/2015, en el que el decaimiento no es automático puesto que la Administración se encuentra obligada a dictar resolución expresa¹², y a notificarla al interesado.

La subsanación de defectos o la falta de la documentación preceptiva que acompaña a la solicitud suscita varias cuestiones más. Ha de tratarse de un incumplimiento absoluto de la obligación de atención del requerimiento. En el caso de que sí exista contestación en plazo del requerimiento por el interesado pero este no permita entender subsanados los defectos observados, se denegará la solicitud¹³, cuestión esta que se examinará posteriormente.

Por otra parte, no cabe efectuar otros requerimientos de subsanación de insuficiencia documental o de aportación de datos cuando tras el primer requerimiento atendido en plazo no se consideren suficientes los documentos aportados o subsanados los datos¹⁴.

Para el supuesto de que se aporte la documentación requerida fuera del plazo de los 10 días preceptivo, pero antes de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento, el artículo 73.3 de la Ley 39/2015 dota de efectos legales a la actuación del interesado, siempre que se produzca antes o dentro del día en el que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo. En este punto, existe un consolidado criterio del TEAC según el cual la normativa tributaria que prevé que, si en el plazo de 10 días no se contesta al requerimiento, la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación, sin que resulte necesario acudir a lo prescrito, con carácter supletorio, por las normas que regulan el procedimiento administrativo común, puesto que existe normativa tributaria específicamente prevista, en concreto, el artículo 46 del RGR¹⁵.

¹² Si bien, en los casos de desistimiento de la solicitud, la resolución se limita a la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. Es decir, no hay obligación de resolver el fondo del asunto.

¹³ Sobre esta cuestión ha señalado el TEAC, en Resolución de 13 de septiembre de 2001 (RG 4455/2000 –NFJ012871–), resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que «solamente procede aplicar la presunción de desistimiento establecida en el artículo 46.6 del RGR cuando los solicitantes incumplan absolutamente el requerimiento de subsanación de datos o aportación de documentos. El cumplimiento, siquiera sea parcial, de dicho requerimiento determinará la necesidad de desestimación expresa de lo solicitado cuando proceda».

¹⁴ En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (RG 5208/2014 –NFJ059972–), dictada en unificación de criterio, según la cual es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos, «de forma tal que si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, la Administración dictará resolución desestimatoria del aplazamiento o fraccionamiento solicitado».

¹⁵ *Vid.*, entre otras, las Resoluciones de 29 de septiembre de 2016 (RG 2221/2016 –NFJ063971–) y 26 de abril de 2018 (RG 6063/2017 –NFJ070235–), resolviendo ambas un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En todo caso, lo que sí puede hacer el interesado es solicitar la ampliación de dicho plazo¹⁶, si se estima que el otorgado en el requerimiento de subsanación es insuficiente para presentar correctamente la documentación solicitada.

En último término, cuando el requerimiento no atendido esté relacionado con la garantía y, si como consecuencia de los ingresos parciales realizados en el plazo de subsanación, la deuda pendiente resultara igual o inferior a la cantidad fijada para la exención de garantías, se entenderá en esos casos subsanado el defecto, liquidándose los intereses de demora correspondientes a los ingresos parciales efectuados y continuando la tramitación de la solicitud de forma ordinaria por el resto de la deuda¹⁷.

Esto es, en la tramitación de una solicitud de aplazamiento presentada en relación con el IVA, por ejemplo, si por los ingresos parciales realizados en el plazo del requerimiento de subsanación de datos, la deuda pendiente queda limitada a una cuantía igual o inferior a 30.000 euros, se entiende subsanado el defecto. Ahora bien, las deficiencias en la solicitud tienen que estar relacionadas con la aportación de garantías. En tal caso, como la solicitud presentada no estaba calificada inicialmente como RAM por el importe de la deuda debida, la aplicación de los ingresos por debajo del umbral fijado para la exención de las garantías no comporta una recalificación de la solicitud como RAM, con todo lo que conllevaría. En el caso del IVA supondría el cambio de tramitación, la presunción de acreditación de la falta de cobro de las cuotas repercutidas y de la transitoriedad de las dificultades de tesorería. Por el contrario, pese al ingreso parcial, si no se atiende el requerimiento, por ejemplo, de la justificación del ingreso de la parte de la deuda que corresponda al importe de las cuotas de IVA repercutidas y cobradas, se inadmite la solicitud (si bien hay que entender que no se trataría de inatención absoluta que generase su archivo, ya que con el ingreso parcial quedó subsanado el defecto de las garantías). En tal caso lo oportuno sería desistir de la solicitud y volver a solicitar aplazamiento por deudas inferiores a 30.000 euros, si bien con las consecuencias que pueda implicar que en el *interin* haya transcurrido el plazo voluntario de ingreso y la deuda se encuentre en periodo ejecutivo.

En suma, si procede conceder el aplazamiento, en la resolución de concesión que se dicte simplemente no se exigirá garantía, y los plazos máximos de pago serán los establecidos en la Instrucción 1/2017 para la tramitación no RAM con dispensa de garantías, es decir, de 12 meses.

2.3. Archivo por tramitación de solicitud de suspensión

Cuando el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y otra de suspensión en sede de un procedimiento de revisión, aunque sea con carácter sub-

¹⁶ De conformidad con lo previsto en el artículo 91 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007, de 27 de julio).

¹⁷ Apartado 4.3 de la instrucción cuarta de la Instrucción 1/2017.

sidiario una respecto de la otra, se archiva la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y se tramita la de suspensión. Esto es, en caso de concurrencia se da preferencia a la segunda solicitud provocando el archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para evitar la dilación en la tramitación del procedimiento.

Si la solicitud de suspensión se presenta durante la tramitación del aplazamiento, y ambas peticiones se refieren a la misma deuda, el órgano competente para tramitar propondrá que se dicte resolución acordando, por desistimiento implícito, la finalización y el archivo del procedimiento de aplazamiento. En tal caso, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se entiende no presentada, por lo que la suspensión se tramita en periodo voluntario o ejecutivo en función del momento de presentación de la solicitud.

Si la situación se produce a la inversa, se procede de igual manera, es decir, si la solicitud de aplazamiento se presenta durante la tramitación de otra de suspensión relativa a la misma deuda, se acuerda, por desistimiento tácito, la finalización y archivo de la solicitud de suspensión, siempre que su resolución corresponda a la Administración actuante. En caso contrario, tal circunstancia se pone en conocimiento del órgano encargado de resolver la solicitud de suspensión.

Asimismo, la Instrucción 1/2017 prevé el supuesto de que estando vigente un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el obligado al pago presente una solicitud de suspensión, relativa a la misma deuda. En tal caso solo cuando se acuerde la suspensión podrá procederse a la cancelación del aplazamiento concedido, en la parte que reste de su cumplimiento, por pérdida de objeto, al ser dicho estado incompatible con el de la suspensión de la misma deuda.

3. Inadmisión de la solicitud de aplazamiento

Los motivos de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias se recogen en los artículos 65 de la LGT y 47 del RGR.

3.1. Inadmisión por motivos formales: artículo 47 del RGR

El reglamento recoge tres causas que conllevan la inadmisión y que básicamente obedecen a motivos formales:

El primer supuesto afecta a las deudas autoliquidadas cuando no se haya presentado la autoliquidación que no obre en poder de la Administración, con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Además, se trata de un defecto no subsanable. Hay que interpretar en sus términos estrictos este motivo de inadmisión: debe tratarse de ausencia total de la autoliquidación, sin que se comprendan los casos en los que falte una parte, por ejemplo, circunstancia que, en mi opinión, sí podría ser objeto de subsanación.

En segundo término, se inadmite la solicitud de aplazamiento cuando la autoliquidación ha sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección suspendido por remisión a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. La inadmisión afecta exclusivamente a las deudas que se vinculan a los conceptos y periodos asociados al delito fiscal.

En tercer lugar, la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otra u otras anteriores que ya se han denegado conlleva su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de las previamente denegadas y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Por tanto, la solicitud de aplazamiento de pago de las mismas deudas incluidas en una anteriormente denegada, se admitirá siempre que contengan una variación sustancial de las condiciones incluidas en la primera¹⁸. El problema radica, como es natural, en determinar cuál sería la «modificación sustancial» de la previamente denegada que obligaría a la Administración a abordar la tramitación de la segunda solicitud. Se trata de un concepto jurídico indeterminado que debe interpretarse teniendo en cuenta el motivo de denegación del primer aplazamiento. Como es sabido la concesión de aplazamientos requiere el cumplimiento concurrente de dos requisitos: las dificultades de tesorería de carácter transitorio y la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas, excepto dispensa¹⁹. Así las cosas, por ejemplo, habría modificación sustancial si se ofrece una garantía diferente²⁰, o si el nuevo aplazamiento se requiere por un importe menor al inicialmente solicitado debido a un ingreso parcial que conlleva, bien que ya no sea necesaria la garantía, o bien que la garantía cubra ahora la totalidad de la deuda.

También podría apreciarse una modificación sustancial de la segunda solicitud con respecto de la primera, cuando se alegue y acredite que las dificultades económico-financieras de carácter estructural –si es esta la razón que motivó la denegación de la primera solicitud– han desaparecido. De la misma forma habría que entender que existe una modificación sustancial en la segunda solicitud en aquellos casos en los que tras denegarse el aplazamiento/

¹⁸ La problemática que se ha venido suscitando sobre los efectos de una segunda petición de aplazamiento en periodo voluntario tras la denegación de una solicitud anterior se examinará posteriormente. Aquí nos referimos exclusivamente a la apreciación de la modificación sustancial de las circunstancias que permitan atender una nueva petición de aplazamiento sobre las mismas deudas incluidas en la solicitud anterior.

¹⁹ Como señala el TEAC, en sus Resoluciones de 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y 7013/2017 –NFJ069664–), si se aprecia por la Administración que no concurren dificultades de tesorería de carácter transitorio que le impidan hacer frente al pago de la deuda, de forma tal que el requisito se considere incumplido no es necesario entrar a analizar ninguna otra circunstancia adicional, entre ellas las garantías ofrecidas o aportadas.

²⁰ O bien la misma garantía, pero sobre un bien que ha incrementado notablemente su valor de mercado (*vid.* AEAT Informa 127480).

fraccionamiento solicitado por insuficiencia jurídica o económica de las garantías ofrecidas –pero quedando acreditado que sí existían dificultades transitorias de tesorería– se cumpliera el requisito de la suficiencia de la garantía ofrecida²¹. Asimismo, si se ha denegado un aplazamiento solicitado en periodo voluntario, una solicitud sobre la misma deuda en periodo ejecutivo no puede considerarse como modificación sustancial por ese único motivo, salvo que vaya acompañada de otros cambios en la garantía o en la situación financiera de la empresa.

3.2. Inadmisión por la naturaleza de la deuda: artículo 65.2 de la LGT

La LGT, por su parte, regula unos supuestos asociados a la naturaleza de la deuda. Se trata de deudas que se consideran inaplazables y cuya inadmisión se estableció de forma expresa con la reforma del artículo 65.2 de la LGT, de la mano de la Ley 7/2012, que declaró la inadmisibilidad de las solicitudes de aplazamiento que incluyan deudas inaplazables. Con anterioridad, los acuerdos que se dictaban eran de denegación, no de inadmisión. No es baladí el cambio de conclusión del procedimiento; la denegación de una solicitud de aplazamiento abre un nuevo plazo de ingreso si la solicitud incluye deudas que se encuentren en periodo voluntario de pago²². En cambio, la inadmisión conlleva que se tenga por no presentada a todos los efectos. Esto es, la solicitud no habrá producido el efecto suspensivo respecto del inicio del periodo ejecutivo, por lo que la deuda estará en periodo ejecutivo de pago desde el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago, y ello con independencia de la que la inadmisión se notifique al interesado posteriormente. Si antes de dictarse el acuerdo de inadmisión y una vez transcurrido el plazo de pago voluntario de la deuda el obligado realiza ingresos, que pueden ser parciales o del importe total de la deuda, estos se entienden realizados en periodo ejecutivo, devengándose, por tanto, los recargos del periodo ejecutivo y sin que se exijan intereses suspensivos del aplazamiento de pago²³.

De conformidad con el artículo 65.2 de la LGT, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados²⁴. Se trata de una modalidad de pago residual siendo el impuesto sobre transmisiones patri-

²¹ Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2018 (RG 7013/2017 –NFJ069664–).

²² Y, en cuanto a las deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de cobro, la denegación implica la continuación del procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido como consecuencia de la solicitud.

²³ Vid. la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

²⁴ El artículo 39 del RGR regula el pago mediante efectos timbrados.

moniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) el tributo donde alcanza un mayor protagonismo. Esta prohibición, como señala Sánchez Pino (2016, p. 9), obedece a las propias características de este medio de pago, pues se requiere la utilización del efecto timbrado para la validez del acto o contrato celebrado. Además, la pequeña cuantía que suelen representar estas deudas difícilmente permite justificar la existencia de dificultades transitorias de liquidez para hacer frente a su pago (Moreno Fernández, 1986, p. 100), a lo que hay que añadir que los adquirentes de los efectos no tienen derecho a que la entidad expendedora les devuelva su importe cualquiera que sea el motivo para solicitarlo. Por todo ello es natural que el tributo que recae sobre tales efectos sea inaplazable.

- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado al realizar ingresos a cuenta. Definitivamente la última reforma habida en materia de aplazamientos ha vetado la posibilidad de aplazar estas deudas, que, en cualquier caso, tenía carácter excepcional al quedar condicionada, además de a problemas de tesorería para su ingreso, a la acreditación de determinadas circunstancias que podían surgir si se denegaba la solicitud²⁵. En todo caso, las sanciones impuestas por dejar de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos sí son aplazables, como cualquier otra sanción.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa²⁶, y ello para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento²⁷.

La inadmisión, acotada a los créditos contra la masa, explica el que sea esencial deslindar cuándo un crédito tributario tiene la consideración de crédito contra la masa o cuándo de crédito concursal. Tal consideración depende del momento de su nacimiento, esto es, el momento del devengo del tributo que conlleva el nacimiento

²⁵ En concreto justificar que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, y producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

²⁶ *Vid.* el artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), que especifica cuáles son los créditos contra la masa.

²⁷ Así reza la exposición de motivos de la Ley 7/2012 que modificó el artículo 65.2 eliminando la posibilidad de aplazar o fraccionar los créditos contra la masa. Amén de motivos recaudatorios, esta modificación da coherencia a lo dispuesto en el artículo 84 de la LC, donde se establece que los créditos tributarios contra la masa han de pagarse a su vencimiento, no pudiendo alterarse tal plazo. Pues bien, antes de esta reforma cuando se solicitaba un aplazamiento en periodo voluntario la consecuencia legal era (y es) impedir el inicio del periodo ejecutivo. Si finalmente la solicitud dictada era denegada, el inicio del plazo de ingreso del artículo 62.2 de la LGT alteraba la fecha de vencimiento del crédito, con consecuencias graves para la Hacienda Pública al anteponerse otros créditos con fecha de vencimiento posteriores a la de la deuda tributaria antes de ser aplazada (*cf.* Carbajo Vasco, 2018, pp. 216-217).

de la obligación tributaria, y ello aunque aún no resulten exigibles de acuerdo con los plazos de liquidación previstos por su normativa reguladora. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala de lo Civil, de 1 de septiembre de 2009 (rec. núm. 253/2007 –NCJ050455–) fijó como doctrina que se trata de créditos concursales siempre que el hecho imponible sea anterior a la declaración de concurso, con independencia de cuál sea el momento de conclusión del plazo de liquidación²⁸.

Respecto de las deudas devengadas en el periodo que transcurre desde la fecha del auto de declaración del concurso hasta la de eficacia del convenio, que es cuando cesan los efectos del concurso, la regla a aplicar es la de la inadmisión. Y ello independientemente de que las solicitudes hayan sido presentadas antes o después de ese momento. Basa su criterio la Agencia tributaria en que son créditos contra la masa, no concursales, por lo que si se solicita su aplazamiento, se ha de aplicar el artículo 65.2 de la LGT. Resulta un tanto discutible la inadmisión de estas deudas, cuando el obligado se encuentre en situación concursal, pues, precisamente, como señala Sánchez Pino (2016, p. 13), el concurso de acreedores puede poner de manifiesto una dificultad transitoria de liquidez, que vendría a justificar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para facilitar, en la medida de lo posible, la continuidad de la actividad, y evitar su liquidación.

Por lo demás, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.4 de la LC puede dictarse providencia de apremio a los solos efectos de devengar recargos e intereses, sin que ello implique posibilidad de ejecutar hasta que no se apruebe un convenio, se inicie la liquidación o transcurra un año desde la declaración de con-

²⁸ Se plantea en el recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad. Pues bien, la Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. «Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado». El problema, por tanto, se plantea cuando en un periodo de liquidación en el que se ha producido la declaración de concurso, en el cálculo de la cuota positiva a ingresar hayan intervenido créditos tributarios devengados con anterioridad y posterioridad a la declaración del concurso. Pues bien, para evitar la aplicación de esta doctrina en relación con el IVA, la Ley 7/2012 modificó el artículo 99.cinco de la LIVA estableciendo la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, a los efectos de diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa. En la primera de esas declaraciones, el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

curso sin que se hubiera producido ninguno de esos supuestos. En mi opinión, resulta un tanto injusta o inadecuada esta posibilidad de dictar la providencia de apremio para devengar recargos del periodo ejecutivo, ya que, aunque no tengan por el momento eficacia ejecutiva, supone un incremento de la deuda concursal sin posibilidad de satisfacer el pago, pospuesto a la fase de liquidación²⁹.

Respecto de las deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio, al ser créditos nacidos después del cese de efectos del concurso, son aplazables como cualquier otra deuda tributaria admisible y su concesión o denegación se ajustará a los requisitos legales³⁰.

Si se abre la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasan a tener la consideración de créditos contra la masa, y, por tanto, inaplazables, al desplegarse de nuevo todos los efectos del concurso. Dada la inaplazabilidad sobrevinida de las deudas, los aplazamientos concedidos tienen que cancelarse. Por este motivo, se señala en la Instrucción 1/2017 que deberá incluirse en el acuerdo de aplazamiento una condición resolutoria para que, en el supuesto de apertura de la fase de liquidación, se produzca su cancelación.

No obstante, la cancelación no conlleva abrir apremios para el cobro de deudas tributarias, de conformidad con la doctrina sentada por la STS, Sala de lo Civil, de 12 de diciembre de 2014 (rec. núm. 2500/2013 –NCJ059017–)³¹. Así, abierta la fase de liquidación, no cabe iniciar ejecuciones separadas por créditos contra la masa, ni siquiera administrativos. Una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del artículo 55 de la LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones

²⁹ La cobertura legal a esta posibilidad de iniciar un procedimiento de apremio posconcurzal por deudas previas a la declaración de concurso, se halla, no solo en el artículo 84.4 de la LC, sino en el artículo 164.2 de la LGT. Respecto de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho concursal, hay que tener en cuenta la disposición adicional octava de la LGT: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Esto supone reconocer implícitamente que, en caso de conflicto entre la LGT y la LC, prevalece lo establecido en la LC.

³⁰ Certeramente señala la STS de 17 de febrero de 2016 (rec. núm. 858/2014 –NFJ062262–), la declaración en concurso del deudor no lleva automáticamente como consecuencia que su insolvencia sea estructural. Todo lo contrario, un concurso voluntario con convenio aprobado revela una situación transitoria llamada a ser superada. Por ello no cabe hacer el silogismo que se contiene en el acto administrativo impugnado, presumiendo *iuris et de iure* que un deudor declarado en concurso queda impedido de forma definitiva para hacer frente a sus obligaciones económicas.

³¹ La sentencia se refiere a los embargos de la Seguridad Social sobre los créditos contra la masa de empresas concursadas, si bien los considerandos pueden extrapolarse a los apremios tributarios, de conformidad con el artículo 55 de la LC.

lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación, ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del artículo 154 de la LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS).

No obstante, el TS ha matizado esta doctrina en la Sentencia, Sala de lo Civil, de 6 de abril de 2017 (rec. núm. 2798/2014 –NCJ062318–), reconociendo como único escenario en el que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa el que se abre con la aprobación del convenio, en el que se levantan los efectos de la declaración de concurso (art. 133.2 LC). Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art. 140 LC), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, a la preceptiva ejecución. Propiamente, este impago no podría justificar la acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación del artículo 140 de la LC, sino la acción de petición de apertura de la fase de liquidación al amparo del artículo 142.2.II de la LC, cuando constituya un hecho revelador de la insolvencia del artículo 2.4 de la LC. Con esta última afirmación se matiza este aspecto del razonamiento *obiter dictum* de la Sentencia 711/2014, de 12 de diciembre (rec. núm. 2500/2013 –NCJ059017–). En cualquier caso, el TS ratifica que una vez abierta la fase de liquidación por cualquiera de las causas legales no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa.

Por tanto, ante el fracaso del convenio por incumplimiento, la Administración tributaria simplemente puede solicitar la liquidación acreditando, como indicio del presupuesto de insolvencia, la desobediencia del acuerdo de aplazamiento de la deuda tributaria, al amparo del artículo 2.4 de la LC.

Respecto de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas con naturaleza de *crédito concursal*, hay que distinguir varios escenarios. Como se ha señalado *ad supra*, el devengo de los tributos producido con anterioridad a la declaración del concurso provoca su consideración como créditos concursales.

De entrada, los aplazamientos concedidos antes de la declaración de concurso siempre que el obligado tributario cumpla con el calendario de pagos acordado, así como con el resto de sus obligaciones tributarias, por ejemplo, la presentación de autoliquidaciones, el concurso no les debería afectar. Sin embargo, el efecto desplegado con esta declaración trae como consecuencia que el deudor no pueda atender las obligaciones que le son exigibles. En este sentido, Lamoca Arenillas (2014, p. 1) habla de «paralización, que no suspensión, de los vencimientos posteriores al indicado auto, no siendo posible su exigencia, ni preceptivo su abono voluntario por el deudor concursado sin la participación de la administración concursal», con los daños colaterales que puede provocar esta situación como es

la emisión de un certificado negativo de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias, si en el momento de solicitar el indicado certificado, la deuda aplazada/fraccionada y no atendida, merced a la paralización de exigencia que supone el auto declarativo de concurso, ha entrado en periodo ejecutivo de ingreso (Lamoca Arenillas, 2014, p. 2).

Curiosamente la normativa concursal impulsa los instrumentos de reestructuración de deudas, en el contexto de situación preconcursal, como son los acuerdos de refinanciación para deudores en situación de insolvencia en los que pueden insertarse las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias, y los acuerdos extrajudiciales de pago.

Así, al amparo del artículo 5 bis de la LC, desarrollado en este punto por la Instrucción 1/2017, basta la mera comunicación al juzgado del inicio de negociaciones, en aras a alcanzar un acuerdo de refinanciación, para que el deudor pueda solicitar aplazamientos o fraccionamientos de deudas que estuvieran pendientes de pago en dicha fecha. Tales solicitudes se tramitan de acuerdo con la normativa tributaria con algunas especialidades como es la de establecer un periodo de carencia de pago de, como máximo, tres meses, si el deudor lo solicita, por el tiempo que media entre la presentación de la comunicación de inicio de negociaciones y la formalización del acuerdo de refinanciación. Asimismo, la referencia temporal del acuerdo de aplazamiento se puede ajustar a los propios términos del acuerdo de financiación, sin que actúen los plazos máximos previstos con carácter general para las deudas, si bien con el límite de cinco años.

También cabe que el deudor presente una solicitud de reconsideración de un aplazamiento anterior, una vez realizada la comunicación de inicio de negociaciones o una vez homologado el acuerdo de refinanciación, en cuyo caso los términos del acuerdo pueden ajustarse a las condiciones anteriores. Igualmente se extienden las especialidades anteriores a las solicitudes de aplazamiento presentadas con anterioridad que estén pendientes de resolver. Eso sí, si se declara el concurso antes de que se dicte resolución, se acuerda el archivo de la solicitud por pérdida sobrevinida del objeto.

En segundo lugar, y en el mismo contexto de situación preconcursal, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, puso a disposición de los empresarios un mecanismo alternativo al concurso de acreedores para el caso de insolvencia, mediante la incorporación a la LC de un nuevo título X, titulado «El acuerdo extrajudicial de pagos». Sin embargo, se excluyeron de forma expresa los créditos públicos, tanto los tributarios como los de la Seguridad Social, a diferencia de los acuerdos de refinanciación que acaban de examinarse desde la perspectiva del régimen de aplazamientos. Para estos créditos tributarios se ha previsto en su lugar, precisamente, un mecanismo de aplazamientos o fraccionamientos que quedan recogidos en la disposición adicional 7.^a de la LC bajo la rúbrica «Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos».

En concreto, el deudor tributario sujeto al acuerdo extrajudicial de pagos de los artículos 231 y 232 de la LC del título X debe solicitar su aplazamiento salvo que opte por el ingreso de la deuda tributaria. Como señala Carbajo Vasco (2018, p. 62), anótese el carácter imperativo de la redacción: «deberá». La redacción es absurda, señala certeramente «pues si el obligado tributario empresarial no solicita el aplazamiento y fraccionamiento específico que pretende regular la disposición adicional 7.^a de la LC, entonces, lógicamente, no se producirá el mismo; por lo tanto, no tiene sentido el uso del verbo en imperativo». En efecto, la dicción legal da pie a interpretar que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento resulta obligatoria para el deudor una vez que se ha admitido a trámite la solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos, siempre lógicamente que no tenga previsto efectuar el pago del crédito público en el plazo legalmente aplicable. Convenimos con Carbajo Vasco (2018, p. 62) que en el fondo lo que viene a señalar la norma es que en el acuerdo extrajudicial de pagos, de producirse una petición de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, esta se hará conforme a las especialidades de la LC³².

Este peculiar régimen de aplazamientos plantea diversas dudas. Por ejemplo, dada la situación de insolvencia del deudor se entiende que se le debe dispensar de la obligación de aportar garantías en el marco de lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT³³.

Respecto de las solicitudes anteriores a la declaración de concurso que se hallen pendientes de resolución, procede su archivo por pérdida sobrevenida de objeto, con base en el artículo 103.2 de la LGT³⁴ y su comunicación al interesado. En

³² El régimen previsto es el siguiente: el acuerdo de resolución del aplazamiento o fraccionamiento solo puede dictarse cuando el acuerdo extrajudicial de pagos haya sido formalizado. No obstante, es posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia si transcurren tres meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya publicado en el BOE la existencia de tal acuerdo o se declarara el concurso. El acuerdo de concesión, salvo que razones de cuantía discrecionalmente apreciadas por la Administración determinen lo contrario, tiene como referencia temporal máxima la contemplada en el acuerdo extrajudicial de pagos, si bien la periodicidad de los plazos puede ser diferente. Los aplazamientos y fraccionamientos de pago en su día concedidos y vigentes a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento continuarán surtiendo plenos efectos, sin perjuicio de las peticiones de modificación en sus condiciones que puedan presentarse, en cuyo caso las deudas a las que estas se refiriesen se incorporarán a la citada solicitud. En todo caso se agregarán las deudas que a la fecha de presentación de la misma estuvieran incluidas en solicitudes pendientes de resolución.

³³ Artículo 82.2 de la LGT: Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes: 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.

³⁴ No existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

teoría, las consecuencias del archivo implican que, si la solicitud surtió efectos en periodo voluntario, se entiende iniciado el periodo ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario, procediéndose a iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia. Si la solicitud se presentó en periodo ejecutivo, se continúa con el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido. Esto es, la solicitud se tiene por no presentada por lo que, *a priori*, continúa el procedimiento para obtener el cobro debido. No obstante, hay que matizar estos efectos por la situación concursal del obligado tributario. En el caso de deudas de la masa, como se ha dicho, la entidad concursada está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio, por lo que el plazo de pago en periodo voluntario de estas deudas tributarias queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso³⁵. En mi opinión, este mismo criterio debe emplearse en el caso de los créditos concursales, teniendo en cuenta que el artículo 55 de la LC establece una prohibición de ejecución que opera tanto sobre los créditos concursales como sobre los créditos sobre la masa que cesa con la aprobación del convenio, con la única salvedad de que las condiciones para dictarse la providencia de apremio se dieren con anterioridad a la fecha de declaración del concurso³⁶. Es decir, que si el auto declarativo del concurso se dicta antes de la finalización del periodo voluntario de ingreso de la deuda, no se podrá dictar la providencia de apremio, y si el auto declarativo del concurso se dicta después de tal fecha, se podrá cursar la providencia de apremio pero no continuar con el procedimiento recaudatorio³⁷.

En cuanto a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del crédito concursal presentadas con posterioridad al auto declarativo de concurso, pero respecto de créditos devengados con anterioridad a la resolución judicial, la Instrucción 1/2017, al igual que la precedente, aboga por la inadmisión de la solicitud, en la medida en que el pago de los créditos tributarios ha quedado sujeto al proceso

³⁵ Vid. la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014 –NFJ058016–) que anula una providencia de apremio por la falta de pago de una deuda tributaria, para la que se había solicitado aplazamiento con anterioridad a la declaración de concurso de acreedores, y cuya denegación se notificó una vez declarado el concurso. Reconoce el tribunal que el plazo de pago en periodo voluntario de una deuda no puede vencer estando el deudor en situación de concurso, pues está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio.

³⁶ O se trate de créditos contra la masa. Así se desprende haciendo una interpretación integradora de los artículos 55 de la LC con lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT.

³⁷ Vid. la Resolución del TEAC de 30 de noviembre de 2017 (RG 4587/2014 –NFJ068790–). En este sentido señala Sánchez Pino (2016, p. 17) que los créditos tributarios, en cuanto que concursales, no son exigibles hasta que no se alcance la solución del mismo, bien sea la de convenio, bien sea la liquidación, por lo que no procede la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

judicial por la declaración del concurso de acreedores. Por ello una petición de aplazamiento carece manifiestamente de fundamento.

Finalmente, respecto de las solicitudes de aplazamiento de créditos concursales con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio, hay que distinguir en función de que tengan o no el carácter de privilegiados. Por lo que atañe a los créditos tributarios, de conformidad con los artículos 90 y 91 de la LC, tienen privilegio general los créditos derivados de retenciones tributarias por el 100 % de su importe, así como el resto de créditos si bien el privilegio podrá ejercerse en estos casos solamente hasta el 50 % de su importe. Asimismo, tienen privilegio especial los créditos asegurados con garantía real en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento.

Por lo demás, los créditos privilegiados, entre los que se encuentran, como hemos visto, los tributarios, no quedan sujetos al convenio general que el deudor puede acordar con sus acreedores. Solo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta. Por esta razón el cese de los efectos del concurso conlleva la exigibilidad inmediata del pago de los créditos privilegiados no sometidos al mismo, respecto de los cuales, en esta nueva situación procesal, establece la Instrucción 1/2017, que se denegará su aplazamiento. Como alternativa a su exigencia inmediata, es el acuerdo singular previsto en el artículo 164 de la LGT el marco general en el que se establezcan las condiciones para la satisfacción de los créditos privilegiados.

El artículo 164.4 de la LGT y, en términos muy similares, el artículo 10.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, vienen a establecer que, no obstante, el carácter privilegiado del crédito tributario, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de los procesos concursales los convenios o acuerdos previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial³⁸.

³⁸ Para homologar y coordinar las actuaciones de los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria, mediante el establecimiento de las condiciones generales para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, se dictó la Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En síntesis, dado que su análisis excede el ámbito del presente trabajo, el acuerdo singular se suscribirá únicamente por el crédito privilegiado requiriéndose, en todo caso, la obligación de haber satisfecho todos los créditos calificados como créditos contra la masa, así como, si los hubiera, los créditos originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general suscrito. Con carácter general no se incorporarán en el acuerdo quitas sobre el crédito privilegiado, y, en ningún caso, podrán realizarse quitas respecto de las deudas que tengan su origen en retenciones, en ingresos a cuenta o en deudas aduaneras. Sin embargo, el acuerdo singular podrá contener esperas, así como cuantas condiciones y garantías se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público, lo que implica la posibilidad de aplazamientos. El incumplimiento de cualquiera de los pagos y cláusulas del acuerdo provoca su resolución

Asimismo, en el caso de deudores en concurso con convenio general aprobado y con los que en el pasado no se hubiera suscrito un acuerdo singular, sino aplazamientos o fraccionamientos de pago del crédito que en su día tuvo la calificación de crédito concursal privilegiado, se podrá suscribir un acuerdo singular aunque haya transcurrido el límite temporal para la suscripción del mismo³⁹. Dicho acuerdo está supeditado al cumplimiento de las siguientes premisas: El deudor no debe tener pendiente de pago créditos contra la masa y deberá estar al corriente de pago de cualesquiera otras obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio; se exigirá un desembolso inicial de un 20 % del total del crédito privilegiado como condición previa para posibilitar la suscripción de dicho acuerdo singular; en el caso de existir embargos ya practicados, no se producirá devolución de cantidad alguna por los ingresos efectuados⁴⁰. Finalmente, para la determinación de los plazos de espera se tomará en consideración el tiempo transcurrido desde la firmeza del convenio general, plazo que será detráido de la espera que en su día se hubiera concedido.

- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta ley.

El artículo 261 de la LGT regula dos tipos de procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación. La aplicación de uno u otro depende de si la ejecución de la decisión influye o no en la cuantificación de la deuda tributaria. También se pueden ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección cuando al obligado tributario se le investiguen, además, otros elementos de la obligación diferentes de aquellos que constituyen el objeto de la decisión de recuperación. En cualquier caso, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas resultantes.

- e) Las derivadas 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.

La razón de ser de esta causa de inadmisión, incorporada por el Real Decreto-Ley 3/2016, hay que situarla en la voluntad administrativa de no dilatar más el cobro de la deuda, ya de por sí demorado, en muchos casos durante varios años, por

venciendo todos los plazos concedidos y sin efecto las quitas que, en su caso, se hubieren otorgado, y continuándose el procedimiento administrativo de apremio para el cobro de los derechos de crédito.

³⁹ Dicho límite lo constituye la fecha de eficacia del convenio de acreedores establecida en el artículo 133.1 de la LC, eficacia que se produce desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio, salvo que el juez acuerde retrasar esa eficacia a la fecha en que la sentencia alcance firmeza.

⁴⁰ Sin perjuicio de que los embargos no ejecutados puedan ser sustituidos por otro tipo de garantías en el marco de las negociaciones que se celebren.

la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas y recursos judiciales.

Resulta altamente criticable que el carácter de inaplazables se extienda a los supuestos en los que haya habido una estimación parcial. En estos casos se trata de peor condición al obligado tributario objeto de una regularización tributaria, cuyo importe reclamado acaba siendo rebajado por vía administrativa o judicial que aquel que no recurre al haber sido correctamente liquidado en un procedimiento de comprobación o investigación tributaria⁴¹.

La inadmisión por inaplazabilidad no debería, *a priori*, afectar a las sanciones, dado que no son deuda tributaria, y ello, aunque se suspendan de forma automática con la interposición de la reclamación o recurso. Esta interpretación parte del tenor literal del artículo 65 de la LGT. Sin embargo, una exégesis finalista e integradora de la norma propicia un reconsideración de la postura inicial, ya que las sanciones, aun cuando no forman parte de la deuda tributaria, son también susceptibles de ser aplazadas, en virtud del artículo 190.2 de la LGT que establece que a las sanciones les es de aplicación lo dispuesto en el capítulo IV del título II de la ley, referido a la deuda tributaria, en el que se inserta la regulación del aplazamiento y fraccionamiento del pago, con todas sus consecuencias.

En suma, resulta incompatible la suspensión del acto impugnado, mientras se sustancia el recurso o reclamación interpuesto, con el posterior régimen de aplazamientos, aun en el caso censurable de estimación parcial de la pretensión.

- f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos (IVA e impuestos especiales básicamente) salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Se parte de una presunción de inadmisibilidad que se desvirtúa si se justifica adecuadamente que no se han cobrado las cuotas repercutidas. No obstante, hay que hacer una importante salvedad cuando el procedimiento de gestión de los aplazamientos se tramita de forma automatizada⁴². En este caso, se presume acreditada tal circunstancia con la formulación de la solicitud, atribuyéndole al obligado tributario una suerte de «buena fe». De esta manera, en aras de la eficiencia del procedimiento, la Administración tributaria soslaya la normativa tributaria, no exigiendo documentación ni realizando requerimientos para que se acredite la falta de ingreso de los impuestos repercutidos (ni tampoco la transitoriedad de las dificultades de tesorería). El evidente beneficio que conlleva la adopción de este cri-

⁴¹ Imaginémoslo el supuesto de que se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho.

⁴² Recuérdese que para ello la deuda tributaria no debe alcanzar el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, cifrado actualmente en 30.000 euros.

terio por la Agencia Tributaria no debe solapar que estamos ante una medida de dudosa legalidad.

Como es obvio, para deudas superiores a 30.000 euros, las dificultades en la concesión de aplazamientos se producen por la necesidad de acreditar fehacientemente la ausencia de cobro de las cuotas repercutidas⁴³. Asimismo, ha de acreditarse la falta de cobro de las cuotas repercutidas incluidas en la solicitud que se presenta, no que haya ausencia de pago de otras anteriores. La carga de la prueba corresponde al obligado tributario⁴⁴, siendo la Administración tributaria gestora la que valore dicha circunstancia.

Pues bien, en cuanto a la documentación que demostraría tal circunstancia, la Instrucción 1/2017 incluye los siguientes elementos:

1. Relación de facturas emitidas que no han sido cobradas con identificación de clientes, cuantías y fecha de vencimiento.
2. Justificación documental que acredite que las mismas no han sido debidamente satisfechas.
3. Relación de facturas recibidas, con identificación de proveedores y cuantías, acreditándose si las mismas han sido satisfechas y, en su caso, justificación de los medios de prueba utilizados.
4. Copia de cuantos requerimientos o actuaciones se hayan realizado frente al acreedor reclamando el pago de las facturas impagadas.

Lógicamente hay que situarse en un estadio previo al mecanismo previsto por la normativa del IVA, para poder reducir la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. El aplazamiento de las cuotas a ingresar, por existir importes repercutidos no satisfechos dentro del plazo correspondiente al periodo que deba autoliquidarse, evitaría tener que esperar que transcurra el plazo de un año o de seis meses desde el devengo del impuesto repercutido, si persiste en dicha fecha la ausencia de cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

La justificación documental que acredite que las cuotas no han sido satisfechas, esto es, la carga de la prueba del hecho negativo, con las dificultades que entraña, podría ser, por ejemplo, adjuntar los documentos que justifiquen que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor

⁴³ Aun probándose por el obligado tributario esta circunstancia, procede, como con cualquier otra solicitud, además de la aportación de garantías suficientes, la comprobación de las dificultades de tesorería, para conceder o denegar finalmente el aplazamiento/fraccionamiento.

⁴⁴ Artículo 105.1 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

o mediante requerimiento notarial. En este punto podrían aplicarse los criterios administrativos emitidos para el caso de créditos incobrables a efectos de la modificación de la base imponible. Así, para considerar cuándo el acreedor ha pretendido el cobro de los créditos mediante reclamación judicial, hay que entender, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, que ello se ha producido con el planteamiento de la correspondiente demanda judicial, siempre y cuando sea admitida a trámite⁴⁵. Cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituye por una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía⁴⁶.

A la solicitud también ha de acompañarse de una relación de facturas recibidas, con acreditación de si las mismas han sido satisfechas. Resulta un tanto llamativo que se requiera su aportación. En mi opinión con esta exigencia puede constatar la Administración tributaria si las dificultades de tesorería son transitorias o estructurales.

Pues bien, si de la documentación aportada por el deudor se deduce que el importe de las cuotas cobradas en el periodo declarado es superior al importe del impuesto a pagar, la solicitud es inadmitida. Es evidente que el efectivo pago de las cuotas por el obligado a soportarlas implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute por lo que es razonable que no proceda su aplazamiento.

Si de la documentación se desprende que el importe de las cuotas percibidas en el periodo declarado es inferior al importe del impuesto a pagar, la solicitud se inadmite salvo que el deudor acredite que ha ingresado la parte que corresponde a las cuotas efectivamente cobradas por él. En este caso procede la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitado por el importe que reste de deuda, una vez aplicado tal ingreso. Puede realizar el ingreso de las cuotas repercutidas y cobradas hasta el fin del plazo de atención al requerimiento que, en su caso, se realice; en caso contrario se entiende que no han quedado acreditadas las circunstancias que permiten el aplazamiento de la deuda y la solicitud se inadmite. El ingreso ha de ser, como es natural, del total de las cuotas cobradas, no de una parte.

En caso de concesión del aplazamiento en el acuerdo se debe incluir una cláusula, de conformidad con el artículo 52.2 del RGR⁴⁷, en la que se especifique que, si durante la vigencia del acuerdo se produjese el cobro efectivo del tributo repercutido,

⁴⁵ Consulta de la DGT V1214/2013, de 11 de abril (NFC047520).

⁴⁶ Artículo 80.cuatro.A).4.ª de la LIVA.

⁴⁷ Artículo 52.2 del RGR: «En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante».

las cantidades percibidas deberán ingresarse íntegramente a favor de la Hacienda Pública en pago de la deuda pendiente hasta su completa satisfacción, aun cuando ello suponga un vencimiento anticipado de las deudas aplazadas o fraccionadas. El acuerdo se cancelará por incumplimiento cuando el contribuyente, habiendo cobrado las cantidades repercutidas pendientes, no las destine al pago anticipado del aplazamiento en el plazo máximo de 10 días desde su cobro efectivo.

Para comprobar el correcto cumplimiento de la condición, la Administración tributaria podrá requerir al obligado o a terceros el suministro de la información de los cobros efectuados.

Si el obligado tributario no acredita, en el término del requerimiento, el pago de las cuotas del impuesto repercutido cobradas, pero ingresa el total del importe, lo que se produce es un desistimiento por ingreso.

Respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración a resultas de un procedimiento de aplicación de los tributos, y del que se arroje una nueva cuota, por ejemplo, de IVA, hay que entender que, dado que la excepción legal permite aplazar cuotas no cobradas, y que, en estos casos, no existen dudas sobre su no percepción por el obligado tributario en el momento en el que se efectúa la regularización, no debería haber lugar a la inadmisión por este motivo. Simplemente serán de aplicación los criterios generales para su concesión o denegación.

Si se ha impuesto al obligado tributario alguna sanción derivada de la regularización de un tributo repercutido, la misma podría ser aplazable, si se solicita, con arreglo a los criterios generales. Cuestión distinta y más discutible acontece con las obligaciones tributarias accesorias, como recargos por declaración extemporánea o los del periodo ejecutivo, así como los intereses de demora. Se trata de prestaciones pecuniarias cuya exigencia se impone en relación con otras obligaciones tributarias principales, por lo que se hallan condicionadas a estas. La posibilidad de aplazar tales prestaciones, su concesión o denegación está, en definitiva, asociada, en mi opinión, a la suerte que corra la obligación principal.

Otra cuestión a plantear surge en relación con el régimen especial del criterio de caja del IVA. Como es sabido el impuesto se devenga para los sujetos acogidos al mismo, además de en el momento de su percepción, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación, si el pago no se ha producido. Es decir, el devengo se puede desencadenar sin que haya tenido lugar el cobro de las cuotas repercutidas. En estos casos hay que entender que no procede la inadmisión de la solicitud, siempre que las cuotas cobradas sean inferiores al importe del impuesto a pagar.

También surgen dudas en relación con la deuda tributaria resultante del sistema de compensación de pagos y devoluciones derivadas del sistema de cuenta corriente tributaria. Como es sabido, pueden acogerse a este sistema los obligados tributarios que ejerzan actividades económicas y que, como consecuencia de dicho ejercicio, deban presentar periódicamente autoliquidaciones de, entre

otros tributos, el IVA. Se anotan tanto los importes de los créditos reconocidos por devoluciones tributarias como, con signo contrario, los de las deudas tributarias de autoliquidaciones derivadas de diversos impuestos, como el IVA. Pues bien, en mi opinión la deuda que resulte puede ser aplazable con arreglo a los criterios generales en materia de aplazamiento o fraccionamiento, independientemente de que se hayan incluido en las compensaciones deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos y sin la exigencia de tenerse que acreditar que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas. El saldo incluye o puede incluir diferentes impuestos por lo que no le debería afectar la limitación existente actualmente del aplazamiento del IVA en los términos vistos.

Finalmente, respecto de las deudas de tributos repercutidos que surjan por derivación de responsabilidad tributaria, es evidente que el responsable no ha cobrado las cuotas por lo que no procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento con arreglo a este artículo 65.2 f) de la LGT. Habría que matizar respecto de los supuestos de responsabilidad recogidos en el artículo 42.2 de la LGT en los que la deuda derivada ha perdido su naturaleza por lo que las solicitudes de aplazamiento se deben admitir o denegar de acuerdo con los criterios generales, al margen de que el responsable haya, por ejemplo, colaborado en la ocultación de bienes del obligado al pago de una deuda tributaria de un impuesto repercutido con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

El carácter de inaplazable afecta únicamente a las personas jurídicas, sociedades civiles con objeto mercantil y demás entes sin personalidad que sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Tal exclusión fue introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016. No se aplica a las personas físicas dado que tributan por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y si su importe es inferior a 30.000 euros, el aplazamiento se concede con dispensa de garantías.

- h) Finalmente, también se inadmitirá por extemporánea, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago presentada tras la notificación al interesado del acuerdo de enajenación de bienes embargados o aportados como garantía. Hay que tener en cuenta que la solicitud de aplazamiento de deudas que se encuentren en periodo ejecutivo se puede presentar en cualquier momento, pero siempre anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

3.3. Efectos de la inadmisión

La inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento provoca el que se tenga por no presentada a todos los efectos. En consecuencia, no habrá suspendido el inicio del periodo ejecutivo, por lo que la deuda estará en ese estado desde el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago o al de la presentación de la autoliquidación ex-

temporánea, al margen de que la inadmisión se notifique al interesado posteriormente. Si antes de dictarse el acuerdo de inadmisión y habiendo transcurrido el plazo de pago voluntario, el obligado realiza ingresos, parciales o del importe total de la deuda, estos se entenderán realizados en periodo ejecutivo, devengándose los recargos asociados a dicho periodo.

Si la solicitud se presentó en periodo ejecutivo, la consecuencia es la reanudación de las actuaciones, entre ellas, las de enajenación de los bienes que habían quedado suspendidas con la solicitud.

El acuerdo de inadmisión se debe notificar al interesado y contra el mismo cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

4. Denegación de la solicitud de aplazamiento

4.1. Causas de denegación

De entrada, para aquellas solicitudes tramitadas a través del procedimiento RAM, la Instrucción 1/2017 prevé que se denieguen en dos supuestos concretos:

- Cuando el deudor tenga otras deudas en periodo ejecutivo por un importe superior a 600 euros respecto de las que no se ha solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago y sí se ha notificado la providencia de apremio.
- Cuando se incluya en la solicitud alguna deuda que haya estado incluida con anterioridad en un acuerdo finalizado por incumplimiento de pago.

En general cuando el obligado tributario tiene otras deudas en periodo ejecutivo, salvo que se incluyan en la solicitud de aplazamiento, esa única circunstancia es causa de denegación automática por entenderse que existen dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados del aplazamiento. Este criterio, como se examinará seguidamente, va a tener que ser revisado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a raíz de la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2018 (RG 996/2017 –NFJ071842–). La Instrucción, a su vez, suavizó este criterio permitiendo que cuando la deuda tributaria no alcance 30.000 euros, se acuerde conceder un aplazamiento, aunque el solicitante tenga otras deudas apremiadas siempre que su importe no exceda de 600 euros.

En cuanto a la segunda causa, los incumplimientos de pago son indicios de dificultades económico-financieras estructurales, de ahí la propuesta de denegación.

En el procedimiento ordinario, y salvo circunstancias excepcionales apreciadas por el órgano competente, se propone la denegación de las solicitudes en determinados casos incluidos en la Instrucción.

Los dos primeros se refieren a las dificultades de tesorería y las tres siguientes a aspectos relacionados con la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas. Recuérdese que la concesión de aplazamientos requiere el cumplimiento concurrente de los dos requisitos.

En primer lugar, se deniegan cuando no se aprecian dificultades económico-financieras de carácter transitorio para hacer frente al pago de la deuda cuyo aplazamiento se solicita, una vez examinado el expediente, y atendiendo especialmente la renta de la que pueda disponer el solicitante. Asimismo, se deniegan por este motivo las solicitudes cuando, en el momento de efectuar la propuesta, han transcurrido los plazos solicitados por el obligado tributario para aplazar la deuda. Se sobreentiende que, si existe una dificultad coyuntural para hacer frente al pago de la deuda, esta se ha acotado por el propio obligado tributario, al periodo de tiempo comprendido entre la finalización del plazo de pago en periodo voluntario y el plazo o plazos solicitados.

En segundo lugar, cuando se consideren dificultades económico-financieras de carácter estructural, citando la Instrucción las siguientes:

- Las solicitudes presentadas por empresas que resulten de muy difícil viabilidad, sin capacidad de generar recursos para atender los compromisos que derivarían de la concesión del aplazamiento.
- Las presentadas por deudores que hayan incumplido aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos con anterioridad, en la medida en que ello pueda suponer un indicio de dificultad estructural, salvo que se justifique adecuadamente su carácter coyuntural.
- Las solicitudes presentadas por deudores que incumplan, durante su tramitación, los plazos por ellos propuestos en la propia solicitud, o los fijados por la Administración en el calendario provisional, salvo que se justifique adecuadamente su carácter coyuntural.
- Las presentadas por obligados al pago que mantengan otras deudas con la Hacienda Pública estatal pendientes de ingreso en periodo ejecutivo, salvo que se incluyan en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Sin embargo, este parecer de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como se ha advertido, tendrá que ser revisado para acomodarse al reciente pronunciamiento del TEAC, Resolución de 30 de octubre de 2018 (RG 996/2017 –NFJ071842–)⁴⁸, sobre si la denegación de solicitudes de aplazamientos por encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural puede fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva. Conforme al criterio de denegación automática que venía sosteniendo la Administración tributaria, esta no había requerido al obligado tributario para que subsanara la solicitud y aportara

⁴⁸ Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

la documentación necesaria a fin de acreditar dificultades económico-financieras que le impedirían transitoriamente efectuar el pago en plazo. Entiende el TEAC que aun cuando la existencia de deudas en vía ejecutiva constituya un indicio de que las dificultades económicas que atraviesa la entidad para hacer frente en plazo al pago podrían no ser solventadas en el futuro, no debe concluirse *a priori*, sin una valoración previa de las circunstancias concurrentes en cada caso, que tales dificultades sean estructurales. Habría que ponderarse aspectos tales como el importe de las deudas en vía ejecutiva que mantiene el deudor o el hecho de que sobre tales deudas se ha obtenido o no, a su vez, un aplazamiento, por ejemplo. Ciertamente, como reconoce el TEAC, si la norma hubiese querido eliminar toda posibilidad de concesión de aplazamientos a deudores que mantienen deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitarlos, lo habría dicho de manera expresa. Así las cosas, cuando se trate de solicitudes que no se tramiten de forma automatizada⁴⁹, la Administración tributaria deberá aportar elementos adicionales que ratifiquen que las dificultades económicas del deudor son de carácter estructural, y no transitorio.

En tercer lugar, se deniegan las solicitudes cuando el interesado no justifique debidamente, tras el oportuno requerimiento, la imposibilidad de ofrecer aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, así como aquellas en las que ha desatendido el requerimiento de aportación de garantía complementaria.

En cuarto lugar, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago con dispensa de garantías se deniegan cuando, existiendo bienes, y tras el oportuno requerimiento, el peticionario no aporte garantía, siempre que no sea procedente, con fundamento en la documentación aportada por el interesado a lo largo de la tramitación, el archivo de la solicitud.

Finalmente, también se deniegan aquellas solicitudes cuando la garantía ofrecida ha sido anteriormente rechazada por la Administración por falta de idoneidad, de suficiencia jurídica o de suficiencia económica para deudas del mismo o superior importe.

4.2. Efectos de la denegación

Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario, con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia el plazo regulado en el artículo 62.2 de la LGT. Si no se produce el ingreso en dicho plazo, comienza el periodo ejecutivo y con él el procedimiento de apremio.

Si el obligado tributario realiza el ingreso en dicho plazo, entonces procede la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo

⁴⁹ Las solicitudes de aplazamiento por cuantía inferior a 30.000 euros, como se ha dicho, permiten al obligado tributario tener hasta 600 euros de otras deudas en apremio y al concederse de forma automatizada no resultan afectadas, por tanto, por esta resolución.

de pago en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo, se inicia el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento solo cabe la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este punto la Instrucción 1/2017 aclara que cualquier escrito del obligado al pago dirigido al órgano competente para resolver, en el que manifieste su disconformidad con la resolución denegatoria adoptada, por considerarla no ajustada a derecho, se calificará como recurso de reposición, denegándose las solicitudes de suspensión que se presenten relativas al acto administrativo dictado, aun cuando se aporte garantía al efecto, al tratarse de un acto administrativo de contenido negativo, cuestión esta que se abordará a continuación. En este sentido, no se admiten, por extemporaneidad, las solicitudes de este tipo que se presenten fuera del plazo legal de interposición del correspondiente recurso.

4.3. Solicitudes de aplazamiento realizadas en el plazo concedido tras la denegación

Como se ha visto, tras la denegación de la petición de aplazamiento se abre un nuevo periodo para realizar el pago. En ocasiones durante ese plazo se presenta una nueva solicitud de aplazamiento lo que conduce a plantear si esta se entiende hecha dentro del periodo voluntario y, por tanto, capaz, de impedir el inicio del periodo ejecutivo.

El TEAC en su Resolución de fecha 25 de febrero de 2016 (RG 5419/2013 –NFJ061975–), reiterada en otras de 31 de enero de 2018 (RG 2834/2016 –NFJ069232–) y 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y RG 7013/2017 –NFJ069664–), se pronunció sobre este extremo, confirmando el criterio establecido por la Agencia Tributaria, al declarar que la denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario no admite una reconsideración (solo prevista para las concesiones de aplazamiento), teniendo como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT; en caso de no producirse comenzaría el periodo ejecutivo y, con este, el procedimiento de apremio. Por tanto, una segunda solicitud de aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos⁵⁰. Este criterio ha sido, asimismo, confirmado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 2017 (rec. núm. 894/2016 –NFJ072170–).

⁵⁰ Como apoyo normativo cita al artículo 52 del RGR, que regula la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, y que prevé en su apartado 3.º que se pueda solicitar una modificación en las condi-

Por tanto, la denegación de un aplazamiento no permite instar otra petición con ánimo de perpetuar el periodo voluntario. De ahí que la presentación de una nueva solicitud sobre la misma deuda, aun cuando contenga modificaciones sustanciales respecto de la primera, no tenga los efectos suspensivos que tuvo la primera registrada dentro del periodo voluntario de ingreso, sino que se tramita como presentada en periodo ejecutivo. El único efecto que tiene el pago en el plazo abierto con la denegación de una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario es el de no devengar recargo alguno, sin perjuicio, obviamente, de los intereses de demora que puedan resultar exigibles hasta la fecha del ingreso.

Cuestión distinta es la presentación de una solicitud de suspensión de la ejecución de la deuda tributaria con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este punto existe una doctrina clásica jurisprudencial según la cual no cabe acordar la suspensión de los actos administrativos de contenido negativo, ya que la medida cautelar solicitada supone anticipar el contenido del fallo principal⁵¹, y que ha sido matizada o superada por otra que establece que debe ser el examen individualizado en cada caso el que ha de justificar la procedencia o no de la suspensión⁵².

En efecto, la doctrina más reciente distingue entre el trámite de admisión y el de decisión sobre la suspensión, precisando que ante una solicitud lo procedente es examinarla junto con la documentación aportada, sin entrar sobre la procedencia de la concesión o no de la suspensión que constituye el objeto de la segunda fase⁵³. Respecto de esta, recientes pronunciamientos⁵⁴, inciden en la existencia de aspectos positivos dentro de los actos de contenido negativo. Haciéndose eco del cambio operado por la jurisprudencia del TS, el TEAC, en Resolución de 27 de febrero de 2014 (RG 5501/2012 –NFJ053777–) aclara que las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios –tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento– deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos

ciones del aplazamiento, pero solo en el caso de que este resulte concedido, en cuyo caso la petición se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.

⁵¹ *Vid.*, entre otros, el Auto del TS de 7 de febrero de 2001 (rec. núm. 1505/2000 –NFJ072169–) en el que se señala que «es doctrina constitucional establecida que los actos negativos no pueden ser objeto de suspensión, ya que la suspensión de denegaciones de reconocimiento de derechos entraña algo más que una simple suspensión, pues implica de hecho un otorgamiento, siquiera sea provisional [...], con lo que la medida cautelar se transforma en una estimación anticipada, aunque no definitiva, de la pretensión de fondo».

⁵² SSTs de 27 de junio de 2012 (rec. núm. 2161/2017 –NFJ048331–), 18 de diciembre de 2012 (rec. núm. 2392/2012 –NFJ049808–), 26 de enero de 2016 (rec. núm. 582/2015 –NFJ061722–), 19 de febrero de 2016 (rec. núm. 1852/2014) y 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 1301/2014), entre otras.

⁵³ STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 4341/2012 –NFJ056657–).

⁵⁴ SSTs de 26 de enero de 2016 (rec. núm. 582/2015 –NFJ061722–), 19 de febrero de 2016 (rec. núm. 1852/2014) y 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 1301/2014).



y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que deriva del acto de contenido negativo. Finalmente, en sus recientes Resoluciones de 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y RG 7013/2017 –NFJ069664–), reconoce el TEAC que la solicitud de suspensión presentada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa, en la forma y con los requisitos establecidos en las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones, podría producir efectos suspensivos para evitar el inicio del procedimiento de apremio.

Referencias bibliográficas

- Carbajo Vasco, D. (2018). Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores. *Documentos-IEF*, 8.
- Falcón y Tella, R. (2016). La presentación electrónica de reclamaciones y recursos y la nueva LPAC en caso de subsanación se atiende a la flecha de esta, pero ello no determina nunca la extemporaneidad. *Quincena fiscal*, 20.
- Gamero Casado, E. (2016). Panorámica de la administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica. *REDA*, 175. Recuperado de <https://www.montero-aramburu.com/wp-content/uploads/2016/05/20160301_revistaespanoladederechoactivo_edc.pdf> (Consultado el 20 de junio de 2018).
- Gómez Fernández, D. (2018). La subsanación electrónica del art. 68.4 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo. Recuperado de <<https://www.derechoadministrativo-yurbanismo.es/single-post/2018/02/25/La-subsanación-electrónica-del-art-68-4-de-la-Ley-39-2015-de-Procedimiento-Administrativo>> (Consultado el 20 de junio de 2018).
- Lamoca Arenillas, A. (2014). Aplazamiento y fraccionamiento de créditos tributarios en situación concursal. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 4 [versión electrónica-base de datos Aranzadi] (Consultado el 8 de julio de 2018).
- Lozano Serrano, C. (1997). Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 3.
- Moreno Fernández, J. I. (1986). *El aplazamiento en el pago de los tributos*. Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez Pino, A. J. (2016). Deudas tributarias susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento y presupuesto para su concesión. *Quincena fiscal*, 8 [versión electrónica-base de datos Aranzadi] (Consultado el 15 de junio de 2018).