



**INSTRUCCIÓN 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 PAGO.**

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de la finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, introduce, entre otras reformas tributarias para incrementar la recaudación necesaria para financiar el gasto público, una importante modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) respecto de los aplazamientos o fraccionamientos de pago.

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

Esta modificación normativa, que acompaña en la tendencia restrictiva de aplazamientos o fraccionamientos de pago a otras operadas con anterioridad, todas encaminadas 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, determina la necesidad de actualizar los criterios dados a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de aplazamientos y fraccionamientos de pago, en lo que se refiere a plazos, garantías y otros aspectos del procedimiento.

Diferencia, la presente Instrucción, entre el procedimiento para la resolución en el caso de actuaciones administrativas automatizadas de aplazamientos y fraccionamientos de pago, que se desarrolla a través de una herramienta informática aplicable a la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de aquellas deudas a que se refiere el art 82.2.a) de la LGT, y el procedimiento que podríamos llamar ordinario.

El primero de estos procedimientos afecta a las deudas de menor importe, para las que, la eficacia de su desarrollo y, la necesaria seguridad jurídica a aportar al contribuyente, determinan que en el mismo se prescindiera de realizar determinados requerimientos de aportación de pruebas y documentación, que sí son exigibles en el procedimiento ordinario, y que en consecuencia, dichas pruebas documentales sean sustituidas por la presunción de cumplimiento de los requisitos. Otra solución demoraría ineficazmente la resolución de estos aplazamientos y restaría certeza al solicitante.

Igualmente se procede a adecuar 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, modificada ya previamente por la Instrucción 8/2015, de 17 de diciembre, al nuevo régimen restrictivo en la tramitación de aplazamientos, de manera que para ello se da una nueva redacción a su Instrucción Segunda.

Por ello, en virtud del artículo 6.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, vengo a dictar la presente Instrucción:

#### **PRIMERA. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

1. La presente Instrucción será de aplicación a la tramitación y resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago cuya competencia esté atribuida a los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (en adelante RGR) y en los supuestos en que éste resulte de aplicación, aún cuando sea con carácter supletorio, en otros supuestos especiales de aplazamiento previstos en el ordenamiento.
2. Se incluyen en el ámbito de aplicación tanto las solicitudes de aplazamiento con tratamiento de actuaciones administrativas automatizadas, como las solicitudes de tramitación no automatizada.
3. Asimismo, quedan incluidos en el ámbito de aplicación la tramitación y resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudores en situación de concurso de acreedores.
4. Quedan excluidas del ámbito de aplicación la tramitación y resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública a que se refiere la Disposición Adicional décima de la Ley General Tributaria.



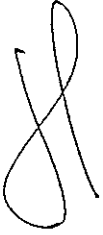
5. Quedan excluidas del ámbito de aplicación de esta Instrucción los aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas aduaneras, que se regulan por el Derecho de la Unión Europea.

## **SEGUNDA. CRITERIOS GENERALES.**

### **1. El artículo 65 de la LGT dispone:**

1. *“Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.*

2. *No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:*

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

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

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

4. *Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado*



*de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.*

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

*Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.*

*6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa."*

**2.** La presente Instrucción determina los criterios a aplicar por los órganos de recaudación respecto de la acreditación de la situación transitoria de dificultades de tesorería y del ingreso de los impuestos repercutidos.

**3.** Cuando se acuerde el aplazamiento de deudas en ejecutiva en ningún caso se levantarán los embargos practicados con anterioridad, salvo si los mismos son sustituidos por unas mejores y más idóneas garantías.

### **TERCERA. PROCEDIMIENTO EN LA RESOLUCIÓN AUTOMATIZADA MASIVA DE SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO.**

La gestión de aplazamientos y fraccionamientos de aquellas deudas a que se refiere el art 82.2.a) de la LGT se desarrolla a través de una herramienta informática que permite la resolución mediante actuaciones administrativas automatizadas de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago. Esta tramitación se efectúa siguiendo las pautas que se indican a continuación.

#### **1. Tramitación de solicitudes a resolver mediante actuaciones administrativas automatizadas**

**1.1.** No se podrán excluir de la tramitación automatizada aquellas solicitudes para las que esté prevista la misma.



**1.2.** No se aplicará la tramitación automatizada a las deudas aduaneras y tributarias derivadas de declaraciones aduaneras.

**1.3.** A efectos de la determinación del importe de deuda pendiente, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

**1.4.** La herramienta informática de actuaciones administrativas automatizadas, en aras de la eficiencia del procedimiento, no realiza requerimientos para que se acredite la transitoriedad de las dificultades de tesorería ni la falta de ingreso de los impuestos repercutidos. Se presumirán acreditadas ambas circunstancias con la formulación de la solicitud.

## **2. Concesión de solicitudes mediante actuaciones administrativas automatizadas**

**2.1.** Cuando el obligado presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y el importe total de deuda pendiente sea igual o inferior a 1.000 euros, mediante un proceso de resolución automatizada establecido al efecto, se resolverá el aplazamiento en atención a la propuesta de plazos que el obligado haya indicado en su solicitud y siempre que el importe de cada uno de los plazos resultantes, excluidos intereses, no sea inferior a 30 euros.

No obstante, si en este caso el órgano de recaudación competente estimase que no resulta conveniente atender a la propuesta de pago del obligado, la solicitud de aplazamiento se ajustará a los plazos máximos que se indican a continuación.

**2.2.** En los supuestos de solicitudes cuya resolución se realiza de forma automatizada, el número máximo de plazos, en atención a la condición del obligado al pago, será:

- a) Deudas correspondientes a personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la LGT: 6 plazos mensuales.
- b) Deudas correspondientes a personas físicas: 12 plazos mensuales.

Se dictará el acuerdo en virtud de los plazos indicados, salvo que el obligado hubiera solicitado un número de plazos inferior, en cuyo caso, se concederá éste último.

En ningún caso los importes establecidos en estos plazos, excluidos los intereses, podrán ser inferiores a 30 euros.

**2.3.** La periodicidad de los pagos será, en todo caso, mensual.



2.4. Los pagos que la Hacienda Pública Estatal deba realizar al obligado al pago durante la vigencia del acuerdo, quedarán afectados al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento.

2.5. Presentada una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago por importe superior a la que se refiere el art 82.2.a) de la LGT, y como consecuencia de los ingresos parciales realizados antes de la resolución de la misma la deuda pendiente resultara igual o inferior a la cantidad fijada para la exención de garantías, se procederá a la liquidación y notificación de los intereses de demora correspondientes a los ingresos parciales efectuados y continuará la tramitación de la solicitud de forma no automatizada por el resto de la deuda.

### **3. Denegación de solicitudes mediante actuaciones administrativas automatizadas**

3.1. Se denegarán las solicitudes siempre que el deudor tenga otras deudas en periodo ejecutivo respecto de las que no se haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago, cuya providencia de apremio haya sido notificada, siempre que el importe total de dichas deudas sea superior a 600 euros.

3.2. Se denegarán las solicitudes de aplazamiento de pago en las que se incluya alguna deuda que hubiese estado incluida con anterioridad en un acuerdo finalizado por incumplimiento de pago.

## **CUARTA. PROCEDIMIENTO GENERAL DE RESOLUCIÓN NO AUTOMATIZADA.**

### **1. Inicio**

La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago podrá hacerse por medios informáticos, electrónicos o telemáticos o en formato papel según las disposiciones aplicables en cada caso.

En este último supuesto los órganos de recaudación pondrán a disposición de los interesados modelos normalizados, sin perjuicio de ser válidas las solicitudes que, sin ajustarse al modelo establecido, reúnan los requisitos establecidos o simplemente adolezcan de defectos que puedan ser objeto de subsanación, a través del oportuno requerimiento.

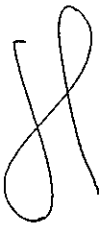
No obstante, tanto la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento como la documentación a adjuntar a dicha solicitud deberá realizarse por medios telemáticos en el caso de que el solicitante sea uno de los sujetos obligados a

relacionarse electrónicamente 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. A los efectos de la documentación a adjuntar, ha de indicarse que será de aplicación el art. 28.5 de la citada Ley que dispone: "Excepcionalmente, cuando la relevancia del documento en el procedimiento lo exija o existan dudas derivadas de la calidad de la copia, las Administraciones podrán solicitar de manera motivada el cotejo de las copias aportadas por el interesado, para lo que podrán requerir la exhibición del documento o de la información original".

La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago podrá hacerse tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, teniendo los efectos en el procedimiento recaudatorio que en cada caso establezcan las normas reguladoras aplicables.

## 2. Documentación a aportar en la solicitud

Con respecto a la documentación de obligatoria aportación se tendrán en cuenta las siguientes circunstancias:

- 
- a) Cuando concurra un supuesto de representación legal del obligado al pago, será imprescindible su acreditación, en los términos previstos en el artículo 45 de la Ley General Tributaria.

En el caso de representación voluntaria o actuación por medio de apoderado, estas deberán acreditarse en los términos previstos en el artículo 46 de la LGT.

No obstante, cuando no se hubieran subsanado los defectos advertidos en la acreditación de la representación o no conste expresamente la conformidad del obligado al pago, no se tendrá por presentada la documentación, ni por efectuada la declaración suscrita por persona distinta.


- b) En caso de ofrecimiento de garantía distinta al aval o certificado de seguro de caución, como justificación documental de la imposibilidad de obtener dichas garantías, se exigirá certificado emitido por las entidades de crédito o caución con las que habitualmente opere el interesado.
- c) La valoración de los bienes se exigirá igualmente, aunque hubieran sido ofrecidos con ocasión de otro aplazamiento de pago solicitado con anterioridad, si, por el tiempo transcurrido o la naturaleza de los bienes, se considerase necesario.

A estos efectos, se considerará que el informe o certificado de tasación caduca a los seis meses contados desde la fecha de su emisión, salvo que en el mismo se indique un plazo de caducidad más breve.

En el caso de tasaciones con una antigüedad superior a seis meses e inferior a dos años bastará con una actualización de la misma.

- d) En el caso de personas físicas o jurídicas, empresarios o profesionales, obligados por Ley a llevar contabilidad, se exigirá que las cuentas anuales que se presenten sean las depositadas en el Registro Mercantil.
- e) En particular, en el caso de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, será necesario aportar la documentación en base a la cual se acredite el impago de las cuotas repercutidas, en los términos establecidos en la Instrucción SEXTA.

### **3. Consecuencias de la no aportación de documentación junto con la solicitud**



Cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago o la documentación presentadas sean incompletas o no reúnan los requisitos establecidos en la normativa vigente, el órgano de recaudación podrá o bien requerir la subsanación de los defectos advertidos o bien continuar la tramitación de la solicitud, sin necesidad de efectuar el requerimiento de subsanación, cuando los datos omitidos en la solicitud o documentación incompleta estuvieran a disposición de la Administración tributaria.

### **4. Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago**

La tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago finalizará, con las consecuencias que para cada caso se indican, desde el momento en que se produzca alguna de las circunstancias previstas en este apartado 4. Dichas circunstancias serán objeto de comunicación al interesado, a los solos efectos de su conocimiento, de acuerdo con los siguientes criterios:

**4.1.** Procederá el archivo de la solicitud en el caso de desistimiento expreso del interesado, con o sin ingreso, y en el caso de desistimiento tácito por ingreso total del importe adeudado durante la tramitación de la solicitud.

**4.1.1.** El archivo de la solicitud por desistimiento expreso del interesado sin ingreso o con ingreso parcial del importe adeudado tendrá las consecuencias que le corresponda según que la solicitud hubiera surtido efectos en período voluntario o ejecutivo.

**4.1.2.** Sólo se entenderá que existe desistimiento tácito cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud. Los ingresos parciales que se



produzcan 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 darán lugar al archivo de la solicitud por esta causa.

El archivo de la solicitud por desistimiento del interesado con ingreso total del importe adeudado tendrá como consecuencia, si la solicitud se presentó en período voluntario, la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de su ingreso. Si la solicitud se hubiera presentado en período ejecutivo, se exigirá el recargo del período ejecutivo que estuviese devengado en el momento de efectuarse el ingreso, así como, en su caso, los intereses de demora devengados.

**4.2.** También procederá el archivo de la solicitud por la falta de atención en plazo del requerimiento de subsanación de defectos de la solicitud de aportación de la documentación preceptiva, en los términos previstos en el artículo 46.6 del RGR.

**4.3.** Si el solicitante no atendiera el requerimiento, ni efectuara el ingreso total de las cantidades para las que solicitó aplazamiento o fraccionamiento, transcurrido el plazo concedido se archivará la solicitud sin más trámite, teniéndose por no presentada, y se comunicará dicha circunstancia al interesado, a los solos efectos de su conocimiento. Todo ello, sin perjuicio de la posible adopción, con carácter previo, de medidas cautelares en los casos en que resulte procedente, de conformidad con el apartado 8 de la Instrucción QUINTA.

Si el requerimiento no atendido a que se refieren los apartados anteriores, se hubiera efectuado únicamente en relación con la garantía y 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 subsanado el defecto, se procederá a la liquidación y notificación de los intereses de demora correspondientes a los ingresos parciales efectuados y continuará la tramitación de la solicitud de forma ordinaria por el resto de la deuda.

#### **QUINTA. TRAMITACIÓN**

La tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago cuya resolución no sea mediante actuaciones administrativas automatizadas se ajustará, con carácter general, a los siguientes criterios:

##### **1. Calendario provisional de pagos**

Si se estima que la resolución del aplazamiento o fraccionamiento puede demorarse un plazo superior a 2 meses, podrá fijarse un calendario provisional de pagos. En todo caso, se deberá establecer un calendario provisional de pagos cuando se prevea que



la resolución del aplazamiento va a demorarse más de 2 meses y el importe de la solicitud de aplazamiento sea superior a 150.000 euros.

El calendario de pagos podrá tener una duración máxima de 3 meses, contados a partir de su fecha de notificación. Se establecerán pagos de carácter mensual y con fecha de vencimiento el día 20 del mes siguiente.

En el supuesto de que el obligado al pago incumpla el calendario de pagos establecido, tal circunstancia habrá de tenerse en cuenta en la propuesta de resolución del acuerdo.

## 2. Documentación complementaria

Podrá ser requerida documentación complementaria que acredite las circunstancias por las que deba ser concedido, en su caso, el aplazamiento o fraccionamiento de pago, así como las condiciones de éste. No obstante, la falta de presentación de la documentación complementaria sólo tendrá como consecuencia la derivada de la obligación de resolver la solicitud con los datos o documentos en poder de la Administración, pudiendo suponer la denegación de la solicitud cuando no quede suficientemente acreditada la transitoriedad de la dificultad económico-financiera, o la suficiencia de las garantías, de lo que se advertirá al interesado en el correspondiente requerimiento.

Entre otras, se podrá solicitar la aportación de la siguiente información o documentación complementaria:

- a. En todo caso, sea cual sea la garantía ofrecida, la que se considere de utilidad para valorar, junto con la documentación aportada por el solicitante, su situación económico-financiera o la concurrencia de las circunstancias precisas para conceder el aplazamiento o fraccionamiento de pago, conforme a lo establecido en las Instrucciones vigentes en esta materia.
- b. Si la garantía ofrecida consiste en hipoteca inmobiliaria:

Certificado actualizado de titularidad y cargas que pudieran recaer sobre los bienes, expedido por el Registro de la Propiedad y, en su caso, escritura pública de cancelación de cargas hipotecarias, tratándose de créditos o derechos hipotecarios, certificado actualizado de la entidad financiera sobre la cuantía pendiente de amortizar o copia de los tres últimos recibos de pago en que conste la cuantía pendiente, así como el número de meses que faltan para la amortización del préstamo.

- c. Si la garantía ofrecida consiste en hipoteca mobiliaria o prenda:
1. Valoración de los bienes ofrecidos, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes conforme a lo dispuesto en las Instrucciones vigentes en materia de garantías.
  2. Detalle de las características de los bienes o derechos ofrecidos, relación de los mismos y lugar donde se encuentran.
  3. Factura de adquisición de los bienes y valor de los derechos, así como declaración de no hallarse afectos o comprometidos a otra garantía.
  4. En su caso, detalle de la amortización acumulada y de los deterioros de valor que se hubiesen dotado.
  5. Certificado del Registro de Bienes Muebles donde se exprese si los bienes figuran inscritos o no y si se hallan gravados.



### 3. Requerimientos. Consecuencias de la inatención

Si el órgano competente para tramitar, en uso de sus facultades, requiriese al obligado al pago la aportación de cualquier otra documentación complementaria, en cualquier caso distinta a la reglamentariamente obligatoria, el incumplimiento del requerimiento o incluso su inatención total no tendrá como consecuencia el archivo de la solicitud, sino sólo, en su caso, las que puedan derivarse de la obligación de resolver la solicitud con fundamento, exclusivamente, en los datos que la Administración tenga en su poder.

### 4. Análisis de la situación económico-financiera

Para la resolución de los expedientes, los órganos de recaudación evaluarán el carácter transitorio de las dificultades económico-financieras del obligado al pago.

Por carácter transitorio de las dificultades económico-financieras, debe entenderse la ausencia o escasez de recursos líquidos suficientes, con carácter coyuntural y no estructural, que no permita la cancelación de sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos para ello.

El requisito de transitoriedad de las dificultades económico-financieras se observará, procurando evitar que, a través de reiteradas y sucesivas solicitudes, especialmente de tributos periódicos, el interesado consiga, por el efecto de la suspensión del inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación, un aplazamiento o fraccionamiento de pago sistemático de sus deudas, no teniendo realmente problemas económico-financieros, o teniéndolos pero de carácter estructural.



## 5. Estudio de antecedentes y otras circunstancias

Cuando se aprecien las dificultades económico-financieras del obligado al pago, se tendrán en cuenta aquellas circunstancias que puedan ser reflejo de dificultades estructurales, de falta de viabilidad de la actividad, o bien de utilización indebida de esta facilidad de pago, de especial importancia en las solicitudes de plazos dilatados, o con dispensa total o parcial de garantía. En concreto, se examinará:

- a) El cumplimiento corriente de obligaciones tributarias, incluido el de otros aplazamientos o fraccionamientos de pago vigentes concedidos con anterioridad.
- b) La reiteración en la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de pago.
- c) La cancelación por incumplimiento de otros aplazamientos o fraccionamientos concedidos con anterioridad, tanto si se refiere al pago de los plazos o fracciones establecidos como a la formalización de la garantía.
- d) La importancia relativa del importe de la deuda, atendiendo a las circunstancias personales del solicitante.

Para la determinación del plazo a conceder, deberá analizarse, además, cuál es la capacidad de generación de recursos a medio plazo, con fundamento en la proyección de los resultados ciertos y la capacidad de generar recursos que tenía el solicitante en ejercicios anteriores, valorando además la evolución estimada de dicha capacidad, en función de la información económico-laboral del solicitante de que se disponga.

## 6. Examen de las garantías ofrecidas

### 6.1. Examen de la admisibilidad y de la suficiencia e idoneidad de la garantía ofrecida

6.1.1. Una vez determinada la concurrencia de las circunstancias legales para la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago, el órgano competente para la tramitación comprobará en primer lugar la admisibilidad de la garantía ofrecida conforme a la LGT y al RGR y a continuación apreciará la suficiencia económica y jurídica de la misma para poder ser admitida como idónea, desde la perspectiva de su ejecución y de la capacidad para asegurar el cobro de la deuda en caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento de pago.

6.1.2. La admisibilidad de la garantía, cuando ésta sea distinta de las expresamente indicadas en el RGR, quedará condicionada a su idoneidad desde el punto de vista de



su ejecución, así como, en su caso, a la exigencia de informe en los términos previstos en las Instrucciones vigentes.

**6.1.3.** Como regla general, no se admitirá en garantía del aplazamiento o fraccionamiento de pago la anotación preventiva de embargo practicada con anterioridad por los órganos de recaudación de la AEAT sobre bienes o derechos propiedad del deudor, debiendo condicionarse el acuerdo que se dicte a la constitución de hipoteca o prenda sobre los citados bienes o derechos, o sobre otros cuyo valor cubra suficientemente el importe a garantizar en los términos regulados en la LGT y RGR.

**6.1.4.** Se rechazarán aquellas garantías que no se consideren idóneas para asegurar la recuperación del crédito público, entre otras, y con carácter general, las que supongan segundas o ulteriores cargas de un bien o derecho, proponiendo la denegación de la solicitud. Igualmente, se podrá proponer la denegación de la solicitud cuando la garantía ofrecida por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración Tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica, para deudas del mismo o superior importe, o bien por falta de idoneidad.

## **6.2. Requerimiento para la aportación de garantía complementaria**

Cuando no se solicite dispensa total o parcial y las características del bien ofrecido en garantía no se ajusten a los criterios establecidos en las Instrucciones vigentes, se requerirá al solicitante la aportación de garantía complementaria o bien la acreditación de la imposibilidad de aportarla, en los mismos términos y con los mismos efectos previstos para los casos de dispensa de las presentes Instrucciones.

## **7. Examen de las condiciones para la dispensa de garantías**

**7.1.** En las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago con dispensa, total o parcial, de garantías, el órgano competente para la tramitación verificará la concurrencia de las circunstancias precisas para obtenerla.

**7.2.** Si del estudio practicado se desprende la existencia de bienes o derechos susceptibles de garantizar en todo o en parte el aplazamiento solicitado, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente respecto de la posible adopción de medidas cautelares, se requerirá al interesado para que proceda a ofrecerlos en el plazo de diez días hábiles a contar desde el día siguiente al de su notificación, con las siguientes consecuencias, de las que será oportunamente advertido en el propio requerimiento:

- a) Si el requerimiento es atendido, se valorarán y comprobarán las cargas de los bienes ofrecidos y se continuará la tramitación en la forma establecida para

los supuestos de aplazamiento con garantía o con dispensa parcial, según que los bienes sean o no suficientes.

- b) Si el requerimiento no es atendido o siéndolo, no se estima suficientemente justificada la imposibilidad de completar la garantía, se propondrá la denegación de la solicitud por insuficiencia de garantías.

### 8. Adopción de medidas cautelares durante la tramitación de la solicitud

En el procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento de pago se podrán adoptar medidas cautelares en dos supuestos:

- 1) Cuando existan indicios racionales de que el cobro de las deudas por las que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento de pago puede verse frustrado o gravemente dificultado se podrán adoptar, de oficio, medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda durante la tramitación del procedimiento, en los términos previstos en el artículo 81 de la Ley General Tributaria.

Con carácter general, tras la adopción de la medida cautelar, se propondrá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

- 2) Por solicitud expresa del obligado al pago, de que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas con carácter general, conforme a lo establecido en los artículos 82 de la Ley General Tributaria y 49 del Reglamento General de Recaudación.

Con carácter general, el órgano competente para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, a propuesta del órgano de recaudación competente para la tramitación, denegará, de forma motivada, la solicitud de adopción de medidas cautelares en el propio acuerdo, cuando dicha solicitud se realice una vez transcurrido el plazo del artículo 62.2 LGT.

En el caso de que la solicitud de aplazamiento se presente una vez finalizado el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 LGT, y dado que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago en período ejecutivo no suspende el procedimiento, se procederá, tras la finalización del plazo regulado en el artículo 62.5 LGT sin que se haya procedido al pago íntegro de la deuda, al embargo de los bienes conforme al RGR y se denegará la solicitud de medida cautelar en el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento.

En la diligencia de embargo, cuando sea anterior a la notificación del mencionado acuerdo, se indicará que al haber transcurrido el plazo de ingreso previsto en el artículo 62.5 de la LGT sin ingreso de la deuda, se procede al embargo de los



bienes, sin perjuicio de la posterior notificación del acuerdo denegatorio de la medida cautelar solicitada.

## **SEXTA. INADMISIÓN. SUPUESTOS**

### **1. Inadmisión de la solicitud**

Desde el mismo momento en que se advierta la concurrencia de una causa de inadmisión, el órgano competente para la tramitación propondrá dicha inadmisión.

En estos supuestos de finalización de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago por inadmisión, el acuerdo de resolución correspondiente deberá dictarse siempre de forma expresa y la solicitud se tendrá por no presentada a todos los efectos.

Lo anterior determina que si antes de dictarse el acuerdo de inadmisión y habiendo transcurrido el plazo de pago voluntario de la deuda, el obligado realiza ingresos, parciales o del importe total de la deuda, éstos se entenderán realizados en periodo ejecutivo, devengándose los recargos del periodo ejecutivo e intereses ejecutivos que procedan.

### **2. Supuestos de inadmisión**

Procederá la inadmisión en los supuestos previstos legalmente, teniendo en cuenta las siguientes especialidades:

#### **2.1. Falta de autoliquidación**

Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y ésta última no haya sido presentada, bien con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento.

La inadmisión de la solicitud por esta causa, requiere ausencia total de presentación, debiendo ser este hecho oportunamente comprobado por los órganos de recaudación.

#### **2.2. Solicitudes relativas a aplazamientos o fraccionamientos de pago de tributos repercutidos**

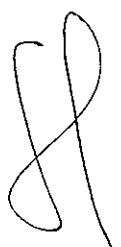
**2.2.1.** Con carácter general, las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de pago de deudas tributarias derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos deberán ser objeto de inadmisión.

La concesión o, en su caso, denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago de tributos repercutidos estará condicionada a la acreditación

fehaciente de la ausencia de cobro por el solicitante de las cuotas repercutidas objeto de dicha solicitud.

A estos efectos, junto con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se adjuntará documentación acreditativa de la ausencia de cobro del párrafo anterior, en particular:

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



En todo caso, se realizará un único requerimiento a los efectos de aportar la documentación necesaria para tramitar la solicitud.

### **2.2.2. Tramitación de solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de pago de tributos repercutidos**

Los tributos repercutidos y cobrados son inaplazables.

En la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de tributos repercutidos se atenderá a las siguientes circunstancias:

1. Si de la documentación que aporta el contribuyente se deduce que el importe de las cuotas repercutidas efectivamente cobradas correspondientes al periodo objeto de solicitud es superior a la cuota del impuesto a ingresar, la solicitud será objeto de inadmisión.
2. Si de la documentación que aporta el contribuyente se deduce que el importe de las cuotas repercutidas efectivamente cobradas correspondientes al periodo objeto de solicitud es inferior a la cuota del impuesto a ingresar, se procederá a la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, salvo que el contribuyente acredite, hasta el fin del plazo de atención al requerimiento, que ha realizado el ingreso de la parte de la deuda correspondiente al importe de las cuotas efectivamente repercutidas y cobradas.





En caso de que se efectúe el ingreso referido en el párrafo anterior, procederá la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitado, pero sólo por el importe que reste de deuda una vez aplicado el citado ingreso, atendiendo a los criterios generales de estas Instrucciones.

Si el citado ingreso no se efectúa en dicho plazo, se entenderá que no han quedado acreditadas las condiciones previstas en el artículo 65.2.f) de la LGT, y la solicitud será objeto de inadmisión.

Dada la inaplazabilidad de las deudas por tributos repercutidos y cobrados, en estos casos, cuando proceda la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de pago, se incluirá en el acuerdo de concesión una cláusula en la que se especifique que, si durante la vigencia del acuerdo, se produjese el cobro efectivo del tributo repercutido, dichas cantidades, las efectivamente cobradas, deberán íntegramente ingresarse a favor de la Hacienda Pública en pago de la deuda pendiente hasta la completa satisfacción de ésta, aún cuando ello suponga un vencimiento anticipado de las deudas aplazadas o fraccionadas. En este sentido, se establecerá, en el acuerdo de concesión, una cláusula por la que procederá la cancelación por incumplimiento del mismo cuando, habiendo cobrado las cantidades repercutidas y pendientes, el contribuyente no las destine al pago anticipado del aplazamiento en el plazo máximo de 10 días desde el cobro efectivo.

Además se indicará, que durante la vigencia del acuerdo se podrá requerir al obligado o a terceros la información necesaria para comprobar los cobros que hayan podido ser efectuados a los efectos de constatar el correcto cumplimiento de la condición prevista en el párrafo anterior.

### **2.3. Solicitudes relativas a aplazamientos o fraccionamientos de pago denegados**

No se admitirán, con los efectos previstos en el apartado 1 de la Instrucción SEXTA, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago que reiteren otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa, cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada, y en particular cuando la reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar e impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de deudas incluidas en una solicitud anteriormente denegada, se admitirán siempre que contengan una modificación sustancial de las condiciones en que fue solicitado el primero y serán objeto de tramitación en la forma indicada en la Instrucción QUINTA.

## **2.4. Solicitudes presentadas tras la notificación al interesado del acuerdo de enajenación de bienes embargados**

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.


## **SÉPTIMA. RESOLUCIÓN DE LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE PAGO**

### **1. Denegaciones**

#### **1.1. Propuesta de denegación**

Salvo circunstancias excepcionales apreciadas por el órgano competente para la tramitación, se propondrá la denegación, entre otras, de las siguientes solicitudes:

- a. Aquellas en las que, examinado el expediente, y atendiendo especialmente a la relación con la renta de la que pueda disponer el solicitante, no se aprecien dificultades económico-financieras de carácter transitorio para hacer frente al pago de la deuda incluida en la solicitud.



Asimismo, se denegarán por este motivo las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento cuando en el momento de efectuar la propuesta hayan transcurrido los plazos solicitados, pues dado el carácter transitorio de las dificultades económico-financieras, éstas han de entenderse referidas al período de tiempo comprendido entre la finalización del plazo de pago en período voluntario y el plazo o plazos solicitados.

- b. Aquellas en las que se aprecien dificultades económico-financieras de carácter estructural, entre otras:
  - Las presentadas por empresas que resulten de muy difícil viabilidad, sin capacidad de generación de 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 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 período ejecutivo, salvo que se incluyan en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- c. Aquellas solicitudes en las que 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 que haya desatendido el requerimiento de aportación de garantía complementaria.
- d. Aquellas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago con dispensa de garantías en las que, existiendo bienes, y tras el oportuno requerimiento, el peticionario no aporte garantía, sin que sea procedente, con fundamento en la documentación aportada por el interesado a lo largo de la tramitación, el archivo de la solicitud.
- e. Aquellas solicitudes en las que la garantía ofrecida por el interesado haya sido anteriormente rechazada por la Administración por falta de idoneidad, de suficiencia jurídica, o de suficiencia económica para deudas del mismo o superior importe.

## 1.2. Recurso contra la denegación

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, aún cuando se aporte garantía al efecto, al tratarse de un acto administrativo de contenido negativo. En este sentido, no se admitirán, por extemporaneidad, las solicitudes de este tipo que se presenten fuera del plazo legal de interposición del correspondiente recurso.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, se calificará como nueva solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago el escrito en el que, aun manifestando su disconformidad con la denegación de una anterior solicitud, el obligado al pago proponga para todas o algunas de las deudas incluidas en ella, una modificación sustancial de las condiciones en que fue solicitado, sin que su presentación dentro del plazo de ingreso concedido en la notificación del acuerdo denegatorio impida el inicio del período ejecutivo.

### 1.3. Motivación

Los acuerdos denegatorios que se dicten deberán motivarse en atención a los datos concretos y antecedentes de hecho que resulten del expediente y se precisarán, en todo caso, las razones que justifican el acuerdo de denegación del aplazamiento.

Para ello, se utilizarán los motivos de denegación previstos en la aplicación informática, los cuales se podrán completar con el texto libre que se estime conveniente.

### 2. Solicitudes de aplazamiento realizadas en el plazo dado en un procedimiento denegado anteriormente

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de deudas incluidas en una solicitud anteriormente denegada, con independencia del procedimiento previo en que se haya resuelto de forma denegatoria (aplazamiento o fraccionamiento de pago, compensación o pago en especie), se admitirán siempre que contengan una modificación sustancial de las condiciones en que fue solicitado el primero.

No obstante, la presentación de nuevas solicitudes de aplazamiento de pago, dentro del plazo de ingreso concedido con la notificación del acuerdo denegatorio, no impedirá el inicio del periodo ejecutivo así como el devengo de los recargos del periodo ejecutivo y la exigencia de los intereses de demora correspondientes.

Si durante el plazo de ingreso concedido con la notificación denegatoria el contribuyente ingresase la totalidad de la deuda, la solicitud se archivará por carecer de objeto y el ingreso impedirá el inicio del periodo ejecutivo.

### 3. Otras formas de finalización del procedimiento

En el caso de que durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento de pago, el obligado al pago presente una solicitud de suspensión al amparo del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y ambas solicitudes sean relativas a la misma deuda, el órgano competente para tramitar propondrá que se dicte resolución acordando, por desistimiento implícito, la finalización y archivo del procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

En ese caso, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se entenderá por no presentada, por lo que la solicitud de suspensión, al amparo del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se tramitará en periodo voluntario o ejecutivo en función del momento de la presentación de la solicitud de suspensión.



De la misma forma se procederá si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se presentase durante la tramitación de una solicitud de suspensión relativa a la misma deuda, procediéndose a acordar 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 pondrá en conocimiento del órgano encargado de resolver la solicitud de suspensión.

Si estando vigente un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el obligado al pago presenta una solicitud de suspensión al amparo del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, relativa a la misma deuda, sólo cuando se acuerde la suspensión podrá procederse a la cancelación del aplazamiento o fraccionamiento de pago 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.

En el caso de que el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento y una solicitud de suspensión al amparo del artículo 44 del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, con carácter subsidiario una respecto de la otra, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.

## **OCTAVA. CONCESIONES. PLAZOS**

### **1. Propuesta de concesión**

Las propuestas de concesión se ajustarán, con carácter general, a los siguientes criterios:

### **2. Criterios generales**

La concesión de aplazamiento o fraccionamiento de pagos deberá ajustarse a los siguientes criterios generales:

- a) La concesión de periodos de carencia deberá ser excepcional y en todo caso, no podrá ser superior a 3 meses, contados a partir de la resolución del acuerdo de aplazamiento.
- b) Las cuotas de pago serán constantes. No obstante, si el órgano de recaudación considera necesario establecer cuotas no constantes, se deberá cumplir la condición de que una vez transcurrida la mitad del plazo concedido en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, el obligado al pago ha de haber satisfecho al menos, el 50% del importe total de la deuda incluida en el acuerdo.



- c) La periodicidad de pago en los fraccionamientos deberá ser mensual.
- d) En ningún caso el plazo concedido puede superar el propuesto por el interesado.
- e) El límite del plazo empezará a contar desde la fecha de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento.

### 3. Plazos de concesión

3.1. Los plazos de concesión máximos, teniendo en cuenta las garantías ofrecidas, deberán ser los siguientes:

#### Aval bancario y certificado de seguro de caución

El plazo máximo de concesión será hasta 36 meses.

#### Otras garantías

El plazo máximo de concesión será hasta 24 meses.

#### Supuestos de exención, dispensa total o parcial o segundas y ulteriores cargas o garantías sobre bienes muebles

El plazo máximo de concesión será hasta 12 meses.

Se dictará el acuerdo en virtud de los plazos indicados teniendo en cuenta que, en todo caso, estos plazos tienen la consideración de máximos y que el plazo concedido deberá adaptarse a las circunstancias de cada caso.

Si el obligado hubiera solicitado un plazo inferior, se concederá el aplazamiento de pago conforme al plazo que resulte inferior entre:

- El plazo propuesto por el obligado,
- o el plazo que el órgano competente para resolver considere procedente.

En el caso de aplazamiento de deudas por impuestos repercutidos no ingresados, los plazos se ajustarán en la medida de lo posible a la previsión de ingresos de las cantidades aplazadas.

3.2. No obstante lo señalado en el punto anterior, cuando se incluyan en una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago exclusivamente deudas derivadas de autoliquidaciones correspondientes al concepto tributario pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si procediese dictar un acuerdo de



concesión, la duración del aplazamiento estará limitada al plazo que reste hasta el inicio del plazo de presentación de la declaración anual correspondiente en la que deban incluirse dichos pagos fraccionados.

**3.3.** No obstante, en aquellos casos en que se aprecien motivos excepcionales, podrán superarse los plazos máximos antes regulados. En estos casos, el Jefe de Dependencia Regional o de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios competente deberá emitir informe, que se incorporará al expediente, detallando los motivos excepcionales que justifican tal decisión y, además y en particular, se deberá analizar pormenorizadamente, la garantía ofrecida y su eficacia para recuperar la deuda aplazada, motivos y hechos que originan las dificultades transitorias y no estructurales de tesorería, evolución previsible de dichas dificultades de tesorería, aplazamientos concedidos en el sector económico al que pertenezca el contribuyente solicitante del aplazamiento, y justificación de los plazos concedidos.

En este caso el límite máximo será de 48 meses a contar desde la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago y, en todo caso, con garantía suficiente.

No obstante, si el aplazamiento incluyese deuda por tributos repercutidos, el plazo máximo deberá ajustarse a los criterios generales, esto es, se producirá, en todo caso, un vencimiento anticipado, y sin necesidad de requerimiento por los órganos de Recaudación, al momento del cobro del tributo repercutido. A estos efectos, la Dependencia de Recaudación, deberá establecer mecanismos de control que permitan tener un conocimiento puntual del cobro de los tributos repercutidos objeto de aplazamiento. Si en el plazo de diez días desde el cobro del tributo repercutido aplazado éste no se ingresase por el contribuyente, el aplazamiento deberá ser considerado incumplido y procederá su inmediata cancelación.

En todo caso, cuando se conceda un aplazamiento o fraccionamiento de pago superando los plazos máximos regulados en los apartados anteriores, el Jefe de Dependencia Regional de Recaudación competente deberá comunicarlo por correo electrónico a la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva, adjuntando copia del informe mencionado en el párrafo anterior.

#### **4. Solicitudes en situación pre concursal.**

En un contexto de situación pre concursal, si el deudor acredita la comunicación al juzgado del inicio de negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación, podrá solicitar aplazamientos y fraccionamientos de pago ante los órganos de recaudación de la AEAT, con las siguientes especialidades:

- a) Se podrá solicitar aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas que estuviesen pendientes de pago a la fecha en que el deudor acredite ante la AEAT haber comunicado al juzgado el inicio de negociaciones para alcanzar un



acuerdo de refinanciación conforme al artículo 5 bis de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC).

- b) Estas solicitudes se resolverán mediante la aplicación de los criterios generales salvo lo previsto en los apartados siguientes.
- c) Si el deudor lo solicitase, el tiempo que medie entre la presentación de la comunicación de inicio de negociaciones y la formalización del acuerdo de refinanciación, se podrá establecer como periodo de carencia de pago en el acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento que se dicte, con el máximo de tres meses contados desde la comunicación al juzgado.
- d) La referencia temporal del acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento se podrá ajustar a los términos del acuerdo de refinanciación, sin que sean de aplicación los plazos máximos establecidos en los apartados anteriores de esta Instrucción, con el límite de 5 años, el cual no podrá superarse en ningún caso.
- e) En el supuesto de que una vez realizada la comunicación de inicio de negociaciones o una vez homologado el acuerdo de refinanciación, el deudor presente una solicitud de reconsideración de un aplazamiento anterior, los términos del acuerdo de reconsideración también podrán ajustarse a las condiciones anteriormente señaladas.
- f) Del mismo modo, si a la fecha de la comunicación de inicio de negociaciones o de la homologación judicial existiesen solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento presentadas con anterioridad pendientes de resolver, su resolución, previa solicitud del deudor, se podrá ajustar a las especialidades previstas en este apartado.
- g) Si se declarase el concurso del deudor antes de que se hubiera dictado resolución, se acordará el archivo de la solicitud por pérdida sobrevenida del objeto.

**NOVENA. CONCESIONES. GARANTÍAS Y OTRAS CONDICIONES. FORMALIZACIÓN.**

**1. Contenido de la resolución**

En la resolución podrán incluirse todas aquellas condiciones que se estimen convenientes para asegurar el pago de la deuda en el plazo más breve posible.

A tales efectos, en los acuerdos de concesión, las devoluciones que la Hacienda Pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo se afectarán al cumplimiento del acuerdo, con las siguientes excepciones:





- Cuando la garantía ofrecida consista en aval bancario, previa solicitud expresa del obligado al pago.
- Cuando el órgano de recaudación considere que la afectación perjudica la viabilidad económica o continuidad de la actividad.

En el caso de que existan pagos para compensar de oficio con las deudas aplazadas o fraccionadas y el importe de aquéllos no cubra la totalidad de las mismas, se seleccionarán para compensar los últimos vencimientos de la deuda.

## **2. Presentación de una solicitud de compensación durante la vigencia de un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago**

2.1. Si durante la vigencia de un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el obligado al pago presentase una solicitud de compensación con un crédito efectivamente reconocido por la Hacienda Pública Estatal a su favor, se declarará extinguida la deuda en el importe concurrente.

2.2. Si el crédito ofrecido no estuviese reconocido, se notificará la improcedencia de la compensación al interesado.

## **3. Formalización de las garantías**

### **3.1. Plazo de formalización**

La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento, cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización. Dicho plazo será susceptible de ampliación en los términos previstos en la normativa vigente. Cuando, por la naturaleza de la garantía, se requiera su inscripción en un Registro Oficial, el interesado deberá aportar el documento presentado en dicho Registro o copia cotejada del mismo, con la correspondiente diligencia de inscripción.

### **3.2. Control de la formalización de las garantías**

Transcurrido el plazo sin que conste la formalización de la garantía, se deberá finalizar el acuerdo por la falta de formalización de garantía, aunque el obligado estuviese cumpliendo con la obligación de pago de los plazos del acuerdo.

Una vez finalizado el acuerdo, se iniciará, o en su caso continuará, el procedimiento de apremio, sin necesidad de comunicar al obligado que el aplazamiento o fraccionamiento ha quedado sin efecto.



En aquellos supuestos en que siendo procedente la finalización del acuerdo por la falta de formalización de garantías, el órgano competente no realice dicha finalización, ésta se producirá de forma automática en la aplicación informática de gestión de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento, en virtud de procesos informáticos establecidos al efecto.

En los supuestos en que se haya adoptado de oficio una medida cautelar antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, en caso de incumplimiento del plazo anterior se iniciarán de inmediato los trámites para elevar a definitiva la medida cautelar en el procedimiento de apremio.

En el caso de que la garantía consista en anotación preventiva de embargo en Registros Públicos, se vigilará especialmente la prórroga en tiempo y forma de la anotación.

#### **DÉCIMA. SOLICITUDES DE RECONSIDERACIÓN DE UN ACUERDO DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE PAGO**

En todo caso las solicitudes de reconsideración se denegarán.

La solicitud de reconsideración en ningún caso suspenderá la ejecución del acto administrativo dictado, tramitándose como una nueva solicitud.

Llegado el momento en que deba producirse el ingreso, o la formalización de la garantía, si uno u otro no se producen, se procederá conforme establece el RGR para la falta de ingreso o de formalización de garantía, aunque no se haya resuelto aún la solicitud de reconsideración.

No obstante, lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellas solicitudes relativas a aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos en condiciones distintas de las solicitadas por el interesado, siempre que la citada solicitud se presente dentro del plazo de interposición del correspondiente recurso o reclamación, y el deudor solicite la suspensión con aportación de garantía, en los términos previstos en el artículo 25 del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. A estos efectos, se calificará la solicitud como recurso de reposición.

#### **UNDÉCIMA. CANCELACIÓN DEL ACUERDO POR CAUSAS SOBREVENIDAS**

Si durante la vigencia de un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago de una deuda impugnada, y a solicitud del mismo obligado al pago, se acordara la suspensión de su ejecución al amparo del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, o bien la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en



aquellos casos en que la competencia para resolver corresponda a los Tribunales, el citado acuerdo quedará cancelado por imposibilidad de cumplimiento de los vencimientos incluidos en el mismo.

El órgano que hubiera acordado el aplazamiento o fraccionamiento declarará producida dicha circunstancia, notificándose al interesado la cancelación del acuerdo, con referencia expresa a la causa y a la fecha en que deba surtir efectos, que será la misma fecha de efectos de la suspensión o del acuerdo de admisión a trámite, procediendo el órgano competente a la devolución de la garantía que se hubiera constituido y de los ingresos que se hubieran realizado con posterioridad a la fecha de efectos de la suspensión o del acuerdo de admisión a trámite de la misma.

Si el acuerdo de suspensión estuviera condicionado a la formalización de la correspondiente garantía, la cancelación del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento solo se producirá una vez acreditado el cumplimiento de la citada condición en los términos previstos en el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y en su normativa de desarrollo.

Los intereses de demora sobre la deuda pendiente de ingreso devengados desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario se liquidarán una vez levantada la suspensión, de conformidad con lo dispuesto en la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, sobre ejecución de resoluciones y sentencias desestimatorias o estimatorias parciales.

## **DECIMOSEGUNDA. APLAZAMIENTOS DE DEUDORES EN SITUACIÓN CONCURSAL**

### **1. Objeto**

El objeto de esta Instrucción DECIMOSEGUNDA es homogeneizar los criterios en relación con las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas por los obligados tributarios declarados en concurso.

Para la satisfacción del crédito tributario con calificación de privilegiado, el acuerdo singular será el marco general de regulación de las condiciones dentro del proceso concursal. Subsidiariamente, se aplicarán las reglas que se recogen en las Instrucciones PRIMERA a UNDÉCIMA anteriores.

Esta Instrucción DECIMOSEGUNDA no se aplicará a las deudas que son objeto de aplazamiento en aplicación de los artículos 110 y siguientes del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.



## 2. Inaplazabilidad de créditos contra la masa

En el artículo 65.2 LGT se establece que *“No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias: [...] c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa”*.

En este sentido, el contenido de dicha disposición es claro y se traduce directamente en que no puede aplazarse deuda alguna que tenga la consideración de crédito contra la masa de acuerdo con la Ley Concursal. No obstante, surgen dudas respecto de esta posibilidad cuando cesan los efectos del concurso como consecuencia de la aprobación de un convenio de acreedores.

La tramitación se ajustará a las siguientes pautas:

### 2.1 Deudas devengadas tras la fecha del auto de declaración del concurso y antes de la fecha de eficacia del convenio

Estas deudas corresponden a créditos contra la masa de acuerdo con el artículo 84.2 LC y si se solicita su aplazamiento se ha de aplicar el artículo 65.2 LGT, conforme al cual son inaplazables.

En consecuencia, deben inadmitirse todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas devengadas en el periodo que transcurre desde la fecha de declaración del concurso hasta la fecha de eficacia del convenio (fecha de cese de efectos del concurso), con independencia de que tales solicitudes hayan sido presentadas antes o después de dicha fecha.

### 2.2 Deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio

Al efecto de su aplazamiento, las deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio, en cuanto que son créditos nacidos después del cese de efectos del concurso, son aplazables como cualquier deuda tributaria si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa tributaria. La tramitación y criterios de resolución de estas solicitudes de aplazamiento se ajustarán, en su integridad, a lo establecido en las Instrucciones PRIMERA a UNDÉCIMA anteriores.

No obstante, se ha de tener en cuenta que, en los supuestos en que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, y puesto que esto determinará que se desplieguen de nuevo todos los efectos del concurso, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa, por lo que resultarán inaplazables conforme a lo indicado en el apartado anterior.

Los aplazamientos o fraccionamientos de pago de estas deudas, que se hubieran concedido, deberán ser cancelados atendiendo a la naturaleza inaplazable.



sobrevenida de las deudas que son objeto de los mismos. Por este motivo, deberá incluirse una condición resolutoria en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago de estas deudas para que, de darse el caso de apertura de la fase de liquidación, se produzca la cancelación de dicho acuerdo.

### **3. Tratamiento de las solicitudes de aplazamiento de deudas con naturaleza de créditos concursales**

A este respecto, hay que distinguir tres supuestos:

#### **3.1 Aplazamientos solicitados con anterioridad a la declaración de concurso pendientes de resolución**

En estos casos procederá su archivo por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento en base al artículo 103.2 LGT. Dicho archivo se comunicará al concursado.

#### **3.2 Aplazamientos de créditos concursales solicitados con posterioridad al auto de declaración de concurso**

En estos casos se inadmitirá la solicitud de aplazamiento. En la medida que el pago de los créditos tributarios queda sometido al proceso judicial en virtud de la declaración de concurso, una petición de aplazamiento carece manifiestamente de fundamento. Por tanto dicha solicitud carece, desde el inicio, de objeto.

En este sentido, el artículo 88.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas permite que se dicte resolución de inadmisión de solicitudes "manifiestamente carentes de fundamento".

Contra esta actuación, que deberá notificarse debidamente, se indicará la posibilidad de plantear los recursos procedentes.

#### **3.3 Aplazamientos de créditos concursales privilegiados solicitados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio**

El cese de efectos del concurso provocado por la eficacia del convenio determina la exigibilidad inmediata del pago de los créditos privilegiados no sometidos al mismo, respecto de los cuales, en esta nueva situación procesal, se denegará su aplazamiento (teniendo en cuenta que como alternativa a su exigencia inmediata el acuerdo singular será el marco general en que se establezcan las condiciones para la satisfacción de los créditos privilegiados)



**DECIMOTERCERA. MODIFICACIÓN DE LA INSTRUCCIÓN 4/2015, DE 31 DE JULIO, DE LA DIRECCIÓN DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACION DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION 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**

Se modifica la Instrucción Segunda de 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, que queda redactada de la siguiente forma:

“SEGUNDA.- BIENES QUE COMO NORMA GENERAL NO SE ADMITIRÁN COMO GARANTÍA.

Existen una serie de bienes que, por sus características intrínsecas o las limitadas posibilidades que tiene su ejecución, con carácter general no cumplen las condiciones mínimas de suficiencia económica o jurídica para poder ser admitidos como idóneos a la hora de ser considerados como garantía de aplazamientos o fraccionamientos de pago conforme al art. 48 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en adelante RGR) o bien como garantía de suspensiones al amparo del art. 44 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en adelante RGRVA).

Ante el ofrecimiento como garantía de estos bienes, la resolución administrativa a dictar debe ser desestimatoria, sin perjuicio de la necesaria motivación de la denegación por referencias a las concretas circunstancias del expediente.

No obstante, si resulta necesaria su admisión como garantía, o excepcionalmente se entiende que cubren con suficiencia los requisitos anteriores, podrán admitirse como garantía. En este caso se procederá a emitir informe específico, en el que tales extremos queden suficientemente acreditados, que deberá remitirse al Departamento, siempre que la deuda a garantizar sea superior a 150.000,00 €.

Los bienes que, con carácter general, no pueden admitirse como garantía de aplazamientos/fraccionamientos de pago o suspensiones, los siguientes:

1. Bienes y derechos con cargas previas.
2. Bienes inmuebles rústicos, salvo que en la tasación aportada conforme a los criterios expuestos en el apartado tercero de esta misma instrucción, (teniendo en

cuenta especialmente el análisis de mercado, localidad y entorno, y el valor de realización en el futuro) se garantice suficientemente la deuda.

3. Vehículos y transportes no comerciales, salvo vehículos, aeronaves y embarcaciones de alta gama con un valor actualizado en mercado de segunda mano que asegure un importe de al menos el 300% de la deuda ejecutable. Además, en caso de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el aplazamiento o fraccionamiento concedido no puede tener una duración superior a 18 meses.
4. Instalaciones y montajes fijos, que se encuentren indisolublemente unidos a naves o centros de explotación o trabajo.
5. Maquinaria específica, salvo que sea de alto valor no diseñada a medida y exista un mercado de segunda mano con una demanda solvente y ágil.
6. Existencias y materias primas así como productos en curso, exceptuando joyas y materias preciosas que sean suficientemente individualizables.
7. Bienes muebles dotados de un alto grado de obsolescencia física o técnica (electrónica, tecnología, bienes de uso continuo, etc.).
8. Prendas sobre valores o acciones de entidades para los que no exista un mercado de negociación secundario oficial que asegure de manera rápida y efectiva su realización. No obstante cuando se trate de participaciones en sociedades de tenencia de bienes inmuebles, podrá admitirse como garantía el embargo de las mismas. En dichos supuestos, y cuando nos encontremos ante garantías de aplazamientos/fraccionamientos de pago, la aceptación de la garantía implicará que se adopte un acuerdo de prohibición de disponer sobre dichos bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 170.6 de la LGT y 49 RGR.
9. Obras de arte salvo que su valor de tasación haya sido emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, y se vea acompañado por advertencia expresa acerca de la concurrencia de un mercado en el que realizarlo.
10. Bienes del Patrimonio Histórico Español o bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural (B.I.C.), salvo que cuente con los permisos de Exportación y Venta emitidos por la Dirección General de Bellas Artes del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes, y se vea acompañado de un informe de tasación emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, detallando la concurrencia de mercado en el que poder realizarlo.
11. Participaciones en comunidades pro indiviso del pleno dominio de cualesquiera elementos patrimoniales, siempre que el porcentaje de participación sea inferior al 65%.



Por otro lado existen una serie de bienes que, aún pudiendo resultar idóneos para su admisión como garantía, su eventual ejecución genera una serie de problemas que deben ser también valorados a la hora de calificar su grado de suficiencia jurídica y económica. Así:

1. Derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles. Resulta especialmente problemático este derecho tanto en la tasación del porcentaje de participación como en su propia ejecución por tenerse que notificar y reconocer el derecho de adquisición preferente al total de copropietarios.
2. Derechos Reales Limitados. En el caso de ofrecerse tanto derechos reales limitados (servidumbres, censos, superficies, enfiteusis, etc.) como los bienes sobre los que pesan tales limitaciones, deberán ser valoradas, con criterios de prudencia, las vicisitudes que suscita la adecuada calificación de su idoneidad de cara a la ejecución.

En el caso de Derechos de superficie, a la hora de admitir dicho derecho como garantía, dadas las dificultades de ejecución, deberán estos estar valorado en al menos el 200% de la deuda.

3. Participaciones en comunidades pro indiviso del pleno dominio de cualesquiera elementos patrimoniales, siempre que el porcentaje de participación sea igual o superior al 65%.

A pesar de las dificultades apuntadas, si finalmente resulta necesaria la admisión de alguno de estos bienes como garantía, podrán excepcionalmente admitirse como tal. En estos casos se procederá a emitir informe específico, en el que tales extremos queden suficientemente acreditados, que deberá remitirse al Departamento siempre que la deuda a garantizar sea superior a 150.000,00 €.”

#### **APLICABILIDAD.**

La presente Instrucción será de aplicación a las solicitudes presentadas a partir del día uno de enero de 2.017.

Desde el día de aplicación de la presente Instrucción no serán de aplicación las siguientes Instrucciones:

1. Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.





2. 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.
3. Instrucción 6/2015, de 20 de octubre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.
4. Instrucción 3/2016, de 11 de noviembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica, mediante la introducción de una addenda, la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.
5. Instrucción Sexta de la Instrucción 3/2015, de 16 de julio, del Departamento de Recaudación sobre actuaciones a realizar respecto a obligados declarados en concurso y sobre la documentación que se debe remitir en relación con determinadas decisiones referidas a los procesos concursales.

Madrid, 18 de enero de 2017

LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACION

Fdo.: Soledad García López

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