

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.

El artículo 65.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que «las deudas tributarias que se encuentren en periodo 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».

Este Centro Directivo considera necesario destacar que las condiciones que determinan la Ley General Tributaria y, en su desarrollo, el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en cuanto a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago deben aplicarse con rigor, siendo ambas figuras instrumentos para facilitar el pago de deudas tributarias en aquellas situaciones en que el obligado tenga dificultades puntuales y transitorias, en aras, en su caso, de ayudar a la continuidad de la actividad en empresas y negocios viables, debiendo evitarse que se utilicen con objetivos ajenos a la norma, como instrumentos de diferimiento de los plazos de pago de las obligaciones tributarias o como modo de financiación.

Hemos de recordar que el evitar la utilización sistemática de la presentación de solicitudes de aplazamiento para retrasar injustificadamente el pago de deudas tributarias, constituye uno de los objetivos y ámbitos de actuación prioritaria de las Directrices del Plan de Control Tributario del área de recaudación.

En la actualidad, es habitual que los obligados tributarios presenten solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento para hacer efectivo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que este Departamento considera necesario homogeneizar, coordinar y aclarar los criterios de actuación y las condiciones de la resolución en la materia de los órganos de recaudación, a través de las presentes instrucciones, que también incorporan las del tratamiento de los casos de deudores en situación pre concursal, de acuerdo con las modificaciones operadas por la normativa en la materia.

Los criterios que recoge la presente instrucción se aplicarán en todo caso en consonancia con lo establecido en las Instrucciones 6/2006, de 23 de noviembre, de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos y en la Instrucción 6/2013 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.

Por ello, en virtud del artículo 21 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vengo a dictar las presentes

INSTRUCCIONES:

Primera. *Ámbito de aplicación.*

- 1.** Las pautas de actuación establecidas serán aplicables en la tramitación y resolución de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento cuya resolución sea competencia de los órganos de Recaudación y todo ello, de conformidad con lo establecido en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.
- 2.** Se incluyen en el ámbito de aplicación tanto las solicitudes de tramitación automatizada (RAM), como las solicitudes no RAM.
- 3.** 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.
- 4.** Asimismo, quedan excluidas del ámbito de aplicación la tramitación y resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudas que tienen la consideración de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores las cuales son objeto de la Instrucción 6/2013 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.

Segunda. *Tramitación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.*

1. Dificultades económico-financieras transitorias

La valoración de la existencia de dificultades económico-financieras que de forma transitoria, impidan al obligado realizar el pago de sus deudas tributarias se realizará conforme a lo establecido en la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre.

En particular, se valorarán los siguientes aspectos:

- El cumplimiento de las obligaciones tributarias corrientes: a estos efectos, se podrá considerar como indicio de dificultades económico-financieras de carácter estructural el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago de las obligaciones tributarias por parte del obligado en los tres meses anteriores a la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- Las posibilidades de generación de flujos de tesorería o la existencia de un plan de viabilidad que permitan previsiblemente cumplir de manera efectiva el aplazamiento solicitado.
- La presentación reiterada y sistemática de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento por parte del obligado.
- El incumplimiento, referido tanto al pago como a la formalización de garantías, de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con anterioridad.

2. Tramitación automatizada

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas cuyo importe sea igual o inferior al que se fije por Orden Ministerial, se tramitarán de forma automatizada, de conformidad con los criterios generales previstos en la Instrucción Tercera.

Salvo circunstancias excepcionales debidamente justificadas, no se podrán excluir de la tramitación automatizada aquellas solicitudes para las que esté prevista la misma.

Tercera. *Resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.*

1. Concesiones

En los supuestos en que se determine la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de pago, la propuesta de concesión correspondiente deberá ajustarse a los siguientes criterios:

- 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 corriente o, en su caso, el 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.

- 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.
- 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.

- La periodicidad de pago en los fraccionamientos deberá ser mensual.

2. Plazos de concesión

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 que se establece al efecto, se deberá resolver 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.

A efectos de la determinación del importe de deuda pendiente señalado, 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.

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, sin que proceda aplicar los criterios previstos en el apartado 2.1 anterior, los plazos máximos posibles, en atención a la cuantía de la deuda, serán los siguientes:

Deudas de importe igual o inferior a 1.000 euros: 3 plazos mensuales.

Deudas superiores a 1.000 euros e iguales o inferiores a 5.000 euros: 9 plazos mensuales.

Deudas superiores a 5.000 euros e iguales o inferiores a 10.000 euros: 12 plazos mensuales.

Deudas superiores a 10.000 euros e iguales o inferiores a 18.000 euros: 18 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 este último.

2.3. En el resto de supuestos, los plazos de concesión, teniendo en cuenta las garantías ofrecidas y en atención al tipo de deudor, en virtud de la clasificación por bloques establecida en la Instrucción 1/2013, de 7 de mayo, de la Dirección del Departamento de Recaudación, deberán ser, con carácter general, los siguientes:

Bloque-2

Aval bancario y certificado de seguro de caución

El plazo máximo de concesión será de 3 años.

Otras garantías

El plazo máximo de concesión será de 2 años y medio.

Dispensa total o parcial

En el caso de concesión con dispensa total o parcial de garantías, el plazo máximo será de 1 año.

Bloque-3

Aval bancario y certificado de seguro de caución

El plazo máximo de concesión será de 4 años.

Otras garantías

El plazo máximo de concesión será de 3 años.

Dispensa total o parcial

En el caso de concesión con dispensa total o parcial de garantías, el plazo máximo será de 20 meses.

Bloque-4

Aval bancario y certificado de seguro de caución

El plazo máximo de concesión será de 5 años.

Otras garantías

El plazo máximo de concesión será de 3 años y medio.

Dispensa total o parcial

En el caso de concesión con dispensa total o parcial de garantías, el plazo máximo será de 2 años.

Bloque-5

En la tramitación de los expedientes de aplazamiento de los deudores integrados en el bloque 5 a los que resulte procedente la aplicación de la presente Instrucción, los plazos de concesión serán los siguientes:

Aval bancario y certificado de seguro de caución

El plazo máximo de concesión será de 5 años.

Otras garantías

El plazo máximo de concesión será de 3 años.

Dispensa total o parcial

En el caso de concesión con dispensa total o parcial de garantías, el plazo máximo será de 1 año.

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.

Cuando concurren circunstancias estrictamente excepcionales y debidamente justificadas, los plazos máximos anteriormente señalados podrán incrementarse en un 20%, sin que en ningún caso pueda superarse el límite de 5 años.

2.4. No obstante lo señalado en el punto 2.3 anterior, cuando se incluyan en una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento exclusivamente, deudas derivadas de autoliquidaciones de pagos fraccionados, 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.

2.5. 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:

- 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.

Estas solicitudes se resolverán mediante la aplicación de los criterios generales salvo lo previsto en los apartados siguientes.

- 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.

- La referencia temporal del acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento se podrá ajustar a los términos del acuerdo de refinanciación, así como la periodicidad de los pagos, 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.

- 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.

- 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.

- Si se declarase el concurso del deudor antes de que se hubiera dictado resolución, se decretará el archivo de la solicitud por pérdida sobrevenida del objeto.

3. Denegaciones

3.1. 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 en base a las cuales se acuerda la 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.

Cuando se emita un requerimiento de datos para completar la documentación o información aportada por el obligado, si la contestación al requerimiento se considera incompleta, se acordará la denegación del aplazamiento, sin que proceda emitir un nuevo requerimiento.

3.2. Presentación continuada de solicitudes

Cuando se considere que el obligado al pago presenta de forma continuada solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de un mismo concepto tributario, los órganos de recaudación deberán proceder a la denegación de las solicitudes que se presenten, por apreciarse la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural.

Se analizará su concurrencia en atención a los siguientes criterios:

- Solicitud de aplazamiento y fraccionamiento con aportación de garantías

En relación con los deudores clasificados en los bloques 3, 4 y 5, se deberán denegar las solicitudes presentadas con aportación de garantías por apreciarse la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural, cuando se trate de un contribuyente en el que se den simultáneamente las dos circunstancias siguientes:

I. Que en relación con el mismo concepto tributario cuyo aplazamiento se solicita, se haya solicitado y concedido con anterioridad aplazamiento o fraccionamiento de cinco de los ocho últimos periodos de liquidación anteriores (trimestral o mensual, según corresponda).

II. Y que en el momento de la presentación, la suma de las cuotas a pagar en los doce meses siguientes a la fecha de la solicitud por los distintos aplazamientos en vigor supere el 40% del importe de la cifra de negocios correspondiente a la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada. En el caso de las personas físicas se tomará como referencia la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Si conforme al análisis anterior se determina que concurren dificultades económico-financieras de carácter estructural, se deberán denegar todas aquellas solicitudes que presente el obligado, en tanto no se modifiquen las circunstancias señaladas.

Respecto al resto de deudores no incluidos en los bloques anteriormente mencionados, la posible denegación en virtud del análisis señalado podrá ser valorada por el órgano competente.

- Solicitud de aplazamiento y fraccionamiento con dispensa parcial o total de garantías

En relación con los deudores clasificados en los bloques 3, 4 y 5, se deberán denegar las solicitudes presentadas con dispensa parcial o total de garantías por apreciarse la existencia de dificultades económico financieras de carácter estructural, cuando se trate de un contribuyente en el que se den simultáneamente las dos circunstancias siguientes:

I. Que en relación con el mismo concepto tributario cuyo aplazamiento se solicita, se haya solicitado y concedido con anterioridad aplazamiento o fraccionamiento de tres de los seis últimos periodos de liquidación anteriores (trimestral o mensual, según corresponda)

II. Y que en el momento de la presentación, la suma de las cuotas a pagar en los doce meses siguientes a la fecha de la solicitud por los distintos aplazamientos en vigor supere el 30% del importe de la cifra de negocios correspondiente a la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada. En el caso de las personas físicas se tomará como referencia la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Si conforme al análisis anterior se determina que concurren dificultades económico-financieras de carácter estructural, se deberán denegar todas aquellas solicitudes que presente el obligado, en tanto no se modifiquen las circunstancias señaladas. Respecto al resto de deudores no incluidos en los bloques anteriormente mencionados, la posible denegación en virtud del análisis señalado podrá ser valorada por el órgano competente.

4. Reconsideraciones

En los supuestos en que la resolución del aplazamiento o fraccionamiento se haya dictado ajustándose a los plazos y condiciones de la solicitud presentada por el obligado al pago, se denegará cualquier solicitud de reconsideración posterior, salvo que:

- Cuando se presente la solicitud de reconsideración el obligado justifique de manera suficiente que se ha producido una grave alteración de las circunstancias en virtud de las cuales se dictó el acuerdo inicial.

- Cuando se presente la solicitud de reconsideración el obligado realice un ingreso por un importe al menos, del 20% del total pendiente incluido en el aplazamiento cuya reconsideración se solicita.

En todo caso, como consecuencia de la concesión de una reconsideración, no podrán superarse los plazos de concesión máximos señalados en el apartado 2.3.

Se denegarán las reconsideraciones de otras reconsideraciones que se hayan concedido.

5. Cláusula de afección de devoluciones

En la resolución del aplazamiento o fraccionamiento 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 con las deudas aplazadas o fraccionadas y el importe de los mismos no cubra la totalidad de las mismas, se seleccionarán para compensar los últimos vencimientos de la deuda, salvo que el contribuyente solicite expresamente la aplicación a otros vencimientos, petición que ha de ser atendida.

Cuarta. Informe.

En aquellos casos en que se apliquen criterios diferentes a los señalados con carácter general en la Instrucción Tercera, la propuesta de resolución deberá ir acompañada de un informe que se incorporará al expediente, en el que se justifiquen las medidas excepcionales adoptadas.

Quinta. Formalización de las garantías.

Cuando la concesión del aplazamiento o fraccionamiento esté condicionada a la aportación de garantías, la formalización de éstas mediante la aportación de la escritura de constitución en la que conste la inscripción en el Registro correspondiente, por parte del obligado, deberá llevarse a cabo en el plazo máximo de 2 meses (o 3 meses, en el caso de prórroga) contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

Transcurrido este plazo sin que conste la formalización de la garantía, se deberá finalizar el acuerdo de concesión por falta de formalización de garantía, aunque el obligado estuviese cumpliendo con la obligación de pago de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento. 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 de aplazamiento o fraccionamiento por falta de formalización de garantías, el órgano competente no lleve a cabo dicha finalización, ésta se producirá de forma automática en la aplicación informática de gestión de acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento, en virtud de procesos informáticos establecidos al efecto.

Sexta. Terminación del procedimiento.

En los supuestos de finalización de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento 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 sí 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 y sin que se exijan intereses suspensivos del aplazamiento de pago.

Esta Instrucción deroga lo dispuesto en la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago y será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del 1 de enero de 2015.

LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN

Fdo.: Soledad García López

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