

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 12ª, Resolución de 28 Feb. 2018, Rec. 7001/2016

Nº de Recurso: 7001/2016

El TEAC unifica su criterio respecto a las segundas solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento reiterativas de otras que anteriormente han sido rechazadas

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Solicitud de aplazamiento en periodo voluntario. La concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago exige de forma inexcusable el cumplimiento de dos requisitos establecidos en el art. 65 LGT; el primero que la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, y el segundo, que las deudas aplazadas o fraccionadas se garanticen en los términos del artículo 82 LGT. UNIFICA CRITERIO. La denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo del artículo 62.2 LGT, tal como prevé el artículo 52 del RGR, sin que una nueva solicitud de aplazamiento en este período produzca la suspensión del procedimiento.

El TEAC resuelve recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT fijando criterios interpretativos sobre la solicitud del aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda tributaria solicitado en período voluntario.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 65

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ / San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 28 de agosto de 2015, número 51/01182/2013, deducida contra una providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- Con fecha 22.10.2012, la entidad Promociones N.S. S.L, formuló solicitud de aplazamiento de pago de la deuda con clave de liquidación A51....1, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2012, por el importe de 9.650,44€, alegando dificultades transitorias de tesorería.

Dicha solicitud fue objeto de denegación por acuerdo de 21.02.2013, al considerar que la empresa presentaba dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a

los pagos derivados de la concesión de un fraccionamiento como ponían de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes y el hecho de mantener otras deudas con la Hacienda Pública, pendientes de ingreso en período ejecutivo.

La notificación del citado acuerdo de denegación se practicó con fecha 4.03.2013, deviniendo firme por falta de impugnación.

2- El día 14.03.2013 la entidad presentó un nuevo escrito de solicitud de fraccionamiento de pago por importe de 386.769,82€, correspondiente a la liquidación anteriormente citada -A51....1 por cuantía de 9.650,99€- cuyo fraccionamiento de pago había sido ya denegado, y a la liquidación A51....6 por importe de 377.118,83 €, ofreciendo como garantía la finca nº NUM001 bis del Registro de la Propiedad de Torre Pacheco, con un valor de tasación de 483.402,28€.

Transcurrido el plazo concedido en el primer acuerdo denegatorio del fraccionamiento para el ingreso de la liquidación A 51....1 por cuantía de 9.650,88 y no habiéndose producido el mismo, se dictó con fecha 17 de mayo providencia de apremio por importe total de 11.581,19 (9.650,99 de principal y 1.930,20€ correspondientes al recargo de apremio). La citada providencia fue objeto de notificación con fecha 27.05.2013.

3- Disconforme con la providencia de apremio, la entidad interpuso recurso de reposición el 10.06.2013 alegando su improcedencia tras la solicitud de fraccionamiento de pago presentada el 14.03.2013.

4- Con fecha 26 de julio de 2013 se dicta acuerdo de resolución del recurso de reposición desestimando la pretensión en la que se considera lo siguiente:

"SEGUNDO:

...

*La Instrucción Cuarta, apartado 3.7.1, de la Instrucción 6/2006 de 23 de Noviembre de 2.006 de la Dirección General de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago establece que "las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento 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, sin que su presentación dentro del plazo de ingreso concedido en la notificación del acuerdo denegatorio **impida el inicio del período ejecutivo** .*

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

(...)

En conclusión, conforme a la Instrucción CUARTA la presentación de la segunda solicitud de aplazamiento dentro del plazo de ingreso, no impide el inicio del periodo ejecutivo. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el periodo voluntario de ingreso es único para cada deuda, de forma que el hecho de que el acuerdo anterior haya sido denegatorio no implica conceder los beneficios que corresponden sólo a las solicitudes inicialmente formuladas, debiendo tramitarse la nueva petición como una solicitud en período ejecutivo, una vez transcurrido el plazo concedido, que en definitiva, aunque sea equivalente al plazo de ingreso en voluntaria, no produce sus efectos suspensivos.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

Por lo tanto se mantiene la Providencia de Apremio recurrida, tramitándose la segunda solicitud de aplazamiento como una petición de aplazamiento sobre la deuda apremiada."

5- El 12.09.2013 se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Murcia, registrada con el número 51/1182/2013, impugnando la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio de la liquidación A51...1. El TEAR con fecha 28.08.2015 dicta resolución por la que estima la pretensión y anula la providencia de apremio al considerar lo siguiente:

QUINTO.- *En un caso similar, se pronunció el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, en resolución de 29/02/2012 a reclamación 41/3126/2010. Transcribimos parte de dicha resolución por su interés en el caso que nos ocupa:*

"TERCERO.- Al objeto de resolver la controversia planteada, es preciso partir de la consideración de que el caso que aquí se plantea no es subsumible ni en el establecido en el art. 47.2 del Reglamento General de Recaudación (que dispone la inadmisión de aquellas solicitudes de aplazamiento que sean reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación, negándoles cualquier efecto suspensivo al tenerse por no presentadas) ni en el contemplado en el último párrafo del art. 52.3 del mismo Reglamento, que niega expresamente efectos suspensivos a las solicitudes que, para la modificación de las condiciones de un aplazamiento o fraccionamiento de pago concedido pudiera plantear el obligado al pago.

Es por otra parte incuestionable que la denegación de una solicitud de aplazamiento de pago planteada dentro del período voluntario tiene como consecuencia la apertura del plazo de ingreso regulado en el art. 62.2 de la Ley General Tributaria, que no es sino el establecido para el pago en período voluntario, siéndolo igualmente que el art. 65.5 de la misma Ley, antes citado, establece el efecto impeditivo del inicio del período ejecutivo respecto de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas "en período voluntario" sin hacer matización alguna al respecto.

CUARTO.- A juicio de este Tribunal, no es aceptable el argumento que para mantener la conformidad a Derecho de la providencia de apremio se da en la resolución impugnada, fundada en la doctrina contenida en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de septiembre de 2003, que referida a un supuesto sustancialmente distinto (la solicitud de reconsideración de los plazos de un fraccionamiento previamente concedido), se sostenía sobre la base del anterior Reglamento General de Recaudación de 1990 y que ha encontrado debido reflejo en el actualmente vigente, cuyo art. 52.3 la recoge en su último párrafo, antes citado. Tampoco la indeseable situación que con dicha doctrina se pretendía evitar (el absurdo, contrario a la finalidad de la norma, "de poder prorrogar indefinidamente la suspensión de modo que nunca se agotaría el período voluntario de ingreso") requiere bajo la nueva normativa reguladora de esta interpretación, cuando está contemplada (en el antes mencionado art. 47.2 del Reglamento General de Recaudación) la posibilidad de inadmitir, teniéndolas por no presentadas, las solicitudes de aplazamiento que no sean sino reiterativas de otras previamente denegadas y, en particular, "cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria."

Por otra parte, aunque ciertamente el art. 52.4 que se invoca en la resolución impugnada se limita a disponer que la falta de pago en el plazo abierto con la notificación del acuerdo denegatorio de una solicitud de aplazamiento de pago planteada en período voluntario determinará el inicio del período ejecutivo y del subsiguiente procedimiento de apremio, siendo evidente que la presentación de una nueva solicitud de aplazamiento de pago no es equivalente al pago de la deuda, no cabe colegir de dicha redacción que lo establecido en la norma sea la imposibilidad (fuera de los casos de solicitudes simplemente reiterativas o dilatorias a que antes se ha hecho referencia) de solicitar aplazamiento de pago de una deuda tras haber sido dictado un primer acuerdo denegatorio con la misma finalidad, restricción que, pese a lo que se establece en el apartado 5 del mismo art. 52, que dispone que contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento "sólo" cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, en modo alguno resulta de lo establecido en el art. 65 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

QUINTO.- En conclusión, admitida la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de una deuda, dentro del período voluntario de pago abierto con la denegación de una anterior solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, siempre que la misma "contenga modificación sustancial respecto de la solicitud anteriormente denegada", ninguna razón hay, a juicio de este Tribunal, para sostener que dicha solicitud carezca de los efectos suspensivos que, para las planteadas dentro del período voluntario de pago, reconoce el art. 65.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo que no constando que se haya dictado resolución a la planteada por la reclamante en su escrito de 3 de julio de 2009, la providencia de apremio aquí impugnada resulta desajustada a Derecho y debe ser anulada."

SEXTO.- *Este Tribunal considera plenamente aplicable al caso que nos ocupa el criterio contenido en la resolución citada, puesto que la presentación de una nueva solicitud aportando garantía hipotecaria cuando en la anterior se había solicitado el aplazamiento con dispensa de garantía, supone, a nuestro criterio, una "modificación sustancial" suficiente, como para salvar las restricciones del artículo 47.2 del Reglamento General de Recaudación, debiendo la oficina gestora haber resuelto la nueva solicitud de aplazamiento, en función de si consideraba o no suficiente la garantía aportada y, en su caso, haber requerido al interesado para subsanar los defectos que pudiera observar en dicha solicitud. Habiéndose presentado esta segunda solicitud en el plazo de ingreso en período voluntario, abierto con la notificación de la denegación de la primera solicitud, no debe privarse a la misma de efectos suspensivos.*

Por lo expuesto, a juicio de este Tribunal, procede estimar las pretensiones de la reclamante, debiendo anularse la providencia de apremio impugnada.

SEGUNDO: Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerar que el criterio expresado por el TEAR es gravemente erróneo y dañoso, formulando alegaciones que se pueden resumir en los siguientes puntos:

-El artículo 65 de la LGT no permite considerar que la segunda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de una deuda anteriormente denegado, realizada durante el plazo de pago del artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la denegación suponga, en ningún caso - haya o no modificaciones sustanciales en la segunda solicitud respecto de la primera- que tenga el efecto de suspensión del inicio del período ejecutivo. Tal efecto suspensivo sólo corresponde a la primera solicitud, si se realizó en período voluntario de pago.

La única diferencia que existe entre dos segundas solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de dos deudas tributarias distintas, formulada una vez que se denegaron las primeras solicitudes de aplazamiento-a su vez formuladas en período voluntario de pago-siendo una igual a su primera solicitud y la otra teniendo modificaciones sustanciales respecto de su primera, es que la que es igual a la primera solicitud ha de ser inadmitida por reiteración en aplicación del artículo 47.2 del RGR, mientras que la que sí tiene modificaciones sustanciales respecto de su primera solicitud ha de ser tramitada y resuelta concediendo o denegando el aplazamiento y fraccionamiento de pago, en virtud del mismo artículo pero sin que en ningún caso se produzcan los efectos suspensivos del artículo 65.5 de la LGT.

El Departamento señala que el TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en fecha 25.02.2016 en el RG 5419-14.

-Haciendo abstracción de algunos datos que se dan en este expediente en concreto, lo que interesa a este Departamento es que se establezca claramente que cuando la primera denegación de una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago se ha dictado por ser las dificultades económico-financieras de la deudora de carácter estructural, la segunda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de la misma deuda ha de ser considerada como reiteración de la primera, y

por tanto inadmitida, cuando no incluya la acreditación de una modificación de las citadas dificultades, y ello aún cuando entre la primera y la segunda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago haya diferencias en cuanto a las garantías ofrecidas.

-El artículo 65 de la LGT establece dos requisitos para la concesión de aplazamiento y fraccionamientos de pago.

1- El primero de ellos recogido en el apartado 1 de este artículo consiste en que la situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2- El segundo se recoge en el apartado 3 del mismo artículo y establece que las deudas aplazadas o fraccionadas deberá garantizarse en los términos previsto en el artículo 82 de esta ley y el normativa recaudatoria, incluyéndose aquí los distintos supuestos de dispensa de garantías que existen.

Siendo los dos requisitos de cumplimiento inexcusable, no puede hablarse de modificación sustancial de la segunda solicitud con respecto de la primera cuando uno de ellos, la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural-motivó la denegación de la primera solicitud y no se alega ni acredita en la segunda que haya desaparecido En su apoyo cita la resolución del TEAC de 11.02.2004 dictada en Unificación de Criterio RG 3353/2002.

Por todo lo anterior, el Departamento de Recaudación solicita que el TEAC dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada y establezca como criterio relativos al aplazamiento/fraccionamiento de deudas los siguientes:

1- La falta de ingreso de una deuda en el plazo regulado en el artículo 62.2 de la LGT abierto como consecuencia de la denegación de una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda, supone el inicio *ex lege* del período ejecutivo, con la consiguiente posibilidad de que se inicie el procedimiento de apremio sin que, en ningún caso, una nueva solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de la misma deuda, formulada durante ese período de ingreso del artículo citado pueda suponer la aplicación de lo dispuesto en el artículo 65.5 LGT.

2- Cuando se formule una segunda solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago de una deuda que haya sido denegada por existir dificultades económico-financieras de carácter estructural, solamente podrá considerarse que esa segunda solicitud contiene modificaciones sustanciales respecto de la primera cuando se alegue y se acredite que el carácter de las dificultades se ha modificado pasando a ser coyuntural.

TERCERO: Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La cuestiones que se plantean en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio son las siguientes:

-Determinar si la presentación de una segunda solicitud de aplazamiento en el plazo regulado en el artículo 62.2 de la LGT concedido tras la denegación de una primera solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de la deuda, produce o no los efectos regulados en el artículo 65.5 LGT, esto es, si la presentación de esta segunda solicitud dentro del plazo de ingreso que se abre tras la denegación de la primera solicitud puede surtir efectos suspensivos; o, por el contrario,

si esta segunda solicitud presentada en el plazo del artículo 62.2 LGT no impide el inicio del período ejecutivo si no se produce en ingreso de la deuda en dicho plazo.

-Determinar qué debe entenderse por modificaciones sustanciales en una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, cuando se reitera la misma tras haber sido denegada una primera solicitud, con la alegación de que existen modificaciones sustanciales con respecto de la solicitud previamente denegada.

TERCERO: La Ley General Tributaria dispone en el artículo 65 que:

"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.

(...)

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

(...)

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".

Por su parte, el artículo 82 de la LGT establece en cuanto a las garantías exigibles en los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria lo siguiente:

"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente. (...)

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

a) *Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.*

b) *Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.*

c) *En los demás casos que establezca la normativa tributaria."*

El TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente sobre la primera cuestión planteada en el presente recurso en su resolución 2834/2016 de 31 de enero de 2018, criterio reiterado que fue

también objeto de la resolución 5419/2013 dictada el 25 de febrero de 2016, con una misma respuesta para casos idénticos en los que se impugna la providencia de apremio emitida una vez transcurrido el plazo del artículo 62.2 de la LGT concedido tras la denegación de la primera solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, plazo en el cual el interesado ha presentado una nueva solicitud.

(...)

A estos efectos, este Tribunal Central en su resolución de fecha 25/02/2016 (núm. 00/05419/2013) tiene declarado que la denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, y en caso de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio. Por tanto, una segunda solicitud aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos.

Así pues, en el fundamento de derecho segundo de la precitada resolución, se establece lo siguiente:

"El artículo 65.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que: "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".

La reclamante argumenta que tras la denegación de la primera petición de aplazamiento se abre un nuevo período, concedido para realizar el pago, y que una nueva solicitud de aplazamiento hecha en ese período equivale a una petición dentro del período voluntario y capaz, por ello, de impedir el inicio del período ejecutivo.

Pues bien, el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005), que regula la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, sí que prevé en su apartado 3º que se pueda solicitar una modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento, pero sólo en el caso de que éste resulte concedido, en cuyo caso la petición se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.

"3. Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido y en caso de falta de pago conforme a los artículos 48 y 54. Dicha notificación incorporará el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos según lo dispuesto en el artículo siguiente.

Si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitase una modificación en sus condiciones, la petición no tendrá, en ningún caso, efectos suspensivos. La tramitación y resolución de estas solicitudes se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general."

Para el caso de un aplazamiento denegado, el apartado 4º del artículo 52 Reglamento General de Recaudación establece:

"4. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De

no realizarse el ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (...)"

Finalmente, el apartado 5º del artículo 52 Reglamento General de Recaudación dispone:

"5. Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable."

De todo lo expuesto cabe deducir que la denegación de un aplazamiento (en período voluntario) no admite una reconsideración (sólo prevista para las concesiones de aplazamiento) ni admite una nueva petición de aplazamiento que se pueda considerar también realizada en período voluntario, siendo sólo susceptible, el acuerdo denegatorio, de recurso o reclamación.

También se deduce que la denegación del aplazamiento tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, so pena de que "de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio ...".

Por todo ello, hay que concluir rechazando los argumentos de la reclamante sobre los pretendidos efectos de la segunda petición de aplazamiento, procediendo la confirmación de la providencia de apremio impugnada, que resultan conformes a Derecho en aplicación del antes citado apartado 4.a del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación."

De esta forma, pese a que el artículo 65.5 de la Ley General Tributaria establece que "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. (...)", en el presente caso, no puede entenderse que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, presentada con fecha 19/02/2016, una vez denegado el aplazamiento solicitado inicialmente en periodo voluntario y abierto el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, tenga efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio.

Asimismo, se debe advertir que la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25/10/2010 (rec. núm. 220/2009) invocada a estos efectos por la entidad reclamante no puede entenderse aplicable al caso analizado, en tanto que se refiere a un supuesto de hecho distinto en el que lo que se presenta en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, que se abre con la notificación de la denegación del aplazamiento solicitado, no es una segunda solicitud aplazamiento sino una solicitud de suspensión de la ejecución de la deuda tributaria.

Por tanto, la alegación de la entidad interesada debe ser desestimada.

Tal y como señala la doctrina de este TEAC, la denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 LGT, como desarrolla el artículo 52 del RGR, sin que una nueva solicitud de aplazamiento en este período produzca la suspensión del procedimiento. La consecuencia de ingresar la deuda en ese plazo es que se pueda proceder al pago sin recargo alguno, sin perjuicio de los intereses de demora que puedan resultar exigibles hasta la fecha del ingreso.

Los efectos que se prevén por la normativa aplicable en el supuesto de que el ingreso no se realice en dicho plazo, son el comienzo del período ejecutivo y del procedimiento de apremio en los términos previstos en la LGT, puesto que contra la denegación de esta solicitud sólo cabe la presentación del correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa. Solamente la solicitud de suspensión presentada con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, en la forma y con los requisitos establecidos en las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones, podría producir efectos suspensivos para evitar el inicio

del procedimiento de apremio.

Por otro lado, la denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tampoco admite una reconsideración, institución que solamente está prevista para el supuesto de expedientes de aplazamientos/fraccionamientos que sí han sido concedidos, sin que la solicitud de reconsideración, que se tramitará como una nueva solicitud, suspenda, en ningún caso, la ejecución del acto administrativo dictado. Así, el artículo 52.3 del RGR señala a este respecto:

"3. Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido y en caso de falta de pago conforme a los artículos 48 y 54. Dicha notificación incorporará el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos según lo dispuesto en el artículo siguiente.

Si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitase una modificación en sus condiciones, la petición no tendrá, en ningún caso, efectos suspensivos. La tramitación y resolución de estas solicitudes se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general."

De todo lo expuesto, y siguiendo la misma argumentación que ya emitió el TEAC con carácter de doctrina en la resolución mencionada, la denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario no admite una reconsideración, sólo prevista para las concesiones de aplazamientos, ni admite una nueva petición de aplazamiento que se pueda considerar también realizada en período voluntario, siendo sólo susceptible, el acuerdo denegatorio, de recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa, con motivo de los cuales, en su caso, sí podrá formularse solicitud de suspensión.

Sin embargo, nada obstaría a que se presentase una nueva solicitud de aplazamiento/fraccionamiento sin los efectos suspensivos que prevé el artículo 65.5 LGT siempre y cuando se produjera una modificación sustancial de las condiciones en las que se solicita el aplazamiento que son objeto de debate en el siguiente Fundamento de Derecho y cuya apreciación conllevaría a que el aplazamiento/fraccionamiento se tramitase en período ejecutivo.

En conclusión, la presentación de una nueva solicitud de aplazamiento en el plazo de ingreso abierto con la denegación de la primera solicitud no tiene efectos suspensivos, de manera que, una vez transcurrido el plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT concedido con la notificación de la denegación sin haberse realizado el pago de la deuda, se dará inicio al período ejecutivo y consecutivamente al procedimiento de apremio.

CUARTO: El artículo 65 de la LGT, reproducido en el Fundamento de Derecho anterior, establece cuáles son los dos requisitos que han de cumplirse para la concesión de los aplazamientos y fraccionamientos de pago:

- El primero de ellos recogido en el apartado 1 de este artículo consiste en que la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.
- El segundo se recoge en el apartado 3 del mismo artículo y establece que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previsto en el artículo 82 de esta ley y el normativa recaudatoria, incluyéndose aquí los distintos supuestos de dispensa de garantías que existen.

Se comparte en este punto las alegaciones vertidas por el Departamento cuando señala que ambos requisitos son de cumplimiento inexcusable.

Si bien el artículo 47 del RGR introduce una matización que enlaza con la segunda cuestión que ha de tratarse en el presente recurso. Señala, el artículo mencionado, lo siguiente:

"2. La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria."

Alega la Directora del Departamento que siendo los dos requisitos señalados de cumplimiento inexcusable, no puede hablarse de modificación sustancial de la segunda solicitud con respecto de la primera, cuando no se alegue ni acredite que la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural, razón que motivó la denegación de la primera solicitud, hayan desaparecido, y ello aún cuando entre la primera y la segunda solicitud de aplazamiento haya diferencias en cuanto a las garantías ofrecidas.

En este aspecto, en determinar que ha de entenderse por modificación sustancial, existen criterios discrepantes entre los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Así, la resolución del TEAR de Murcia que ha dado lugar al presente recurso señala:

"...la presentación de una nueva solicitud aportando garantía hipotecaria cuando en la anterior se había solicitado el aplazamiento con dispensa de garantía, supone, a nuestro criterio, una "modificación sustancial" suficiente, como para salvar las restricciones del artículo 47.2 del Reglamento General de Recaudación, debiendo la oficina gestora haber resuelto la nueva solicitud de aplazamiento, en función de si consideraba o no suficiente la garantía aportada y, en su caso, haber requerido al interesado para subsanar los defectos que pudiera observar en dicha solicitud. (...)"

En el mismo sentido se había pronunciado en fecha anterior el TEAR de Andalucía en su resolución 41/3126/2010 de 29 de febrero de 2012, la cual admite la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de una deuda dentro del período voluntario de pago abierto con la denegación de una anterior solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, siempre que la misma *"contenga modificación sustancial respecto de la solicitud anteriormente denegada"*, no existiendo, por tanto, ninguna razón, para sostener que dicha solicitud carezca de los efectos suspensivos que, para las planteadas dentro del período voluntario de pago, reconoce el artículo 65.5 de la LGT.

En sentido contrario se había pronunciado el TEAR de Cataluña en resolución 08/2073/2010 de 26 de abril de 2012, en la que se concluye que la denegación de un aplazamiento en período voluntario no admite una reconsideración, solo prevista para las concesiones de aplazamiento, ni admite una nueva petición de aplazamiento que se pueda considerar también realizada en período voluntario, siendo sólo susceptible, el acuerdo denegatorio, de recurso o reclamación.

Habiendo resuelto el TEAC sobre la primera cuestión debatida y negados los efectos suspensivos de las segundas solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento presentadas en el período de pago abierto con la notificación de la denegación de las presentadas en primer lugar, nada obsta a que los obligados tributarios puedan, dentro de este plazo, presentar solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento, pero sin dotarles de los efectos suspensivos de los que sí gozaron las primeras solicitudes presentadas dentro del período voluntario de ingreso. Estas segundas solicitudes se asimilarían a las presentadas en período ejecutivo puesto que su petición dentro de este plazo no evita el devengo del recargo de apremio ordinario regulado en el apartado 4 del artículo 28 de la LGT al no concurrir las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 de este mismo artículo.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 47.2 del RGR hay que determinar cuál es el elemento que obligaría a la Administración a abordar la tramitación de esta segunda solicitud, como es que contenga una "modificación sustancial" de la previamente denegada, ya que en caso contrario procedería su inadmisión y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

En este punto, se ha de remarcar el primero de los requisitos que señala en artículo 65 de la LGT,

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

El TEAC sentó doctrina a través de la resolución 3353/2002 dictada en el recurso extraordinario para la unificación de criterio dictada el 11 de febrero de 2004, en la que se establecía que, en materia de aplazamientos, la Administración Tributaria cuenta con cierto grado de discrecionalidad a la hora de su concesión o denegación. Señala el texto de la resolución:

(...)

En este sentido, es evidente que la capacidad de decisión con la que puede actuar la Administración en la concesión o denegación de los aplazamientos se limita a determinar si concurren o no los presupuestos justificativos de la misma. Por ello, aunque el carácter graciable y puramente discrecional en la concesión de los aplazamientos es algo que no es posible, en la propia normativa reguladora de los aplazamientos se hace referencia explícita a la concesión de un poder de decisión a favor de la Administración, siempre que concurren las circunstancias normativamente exigidas.

*Lo anterior nos lleva inexcusablemente a calificar el actuar de la Administración tributaria en materia de aplazamientos, como **una actividad reglada en su ejercicio, aunque discrecional en algunas partes de su contenido. En el ámbito de esa discrecionalidad, habría que encuadrar el artículo 48.1 del Reglamento General de Recaudación, ya que la Administración deberá apreciar si en el obligado tributario concurre o no una dificultad transitoria de tesorería para hacer frente a la deuda tributaria.***

El Tribunal Supremo (Sentencias de 23 de octubre de 1987, 8 de julio y 27 de septiembre de 1985, 24 de febrero de 1986 y, 17 de junio y 24 de julio de 1989, entre otras) define el acto puramente discrecional, como aquél en que la Administración tiene una libertad electiva entre las distintas alternativas que se le presentan, pues todas ellas son igualmente justas, y por tanto, puede adoptar sin limitación de criterio subjetivo.

TERCERO: *Este Tribunal Central fija el criterio que cuando se solicita el aplazamiento de una deuda tributaria, conforme establecen los artículo 48 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, será la Administración la que discrecionalmente determine si la situación de dificultad transitoria de tesorería del obligado tributario le impide hacer frente a la deuda liquidada. Si no se aprecia lo anterior, el compromiso o la aportación de un aval bancario no implicará la suspensión de la deuda, ya que se incumple un requisito previo como es la calificación discrecional de la situación de tesorería.*

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en resolución al recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 31 de mayo de 2002, dictado en la Reclamación nº ..., **ACUERDA:** 1º) Respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, y 2º) Sentar como criterio, estimando el recurso, que en la concesión de aplazamientos será requisito previo que la Administración aprecie discrecionalmente que en el obligado tributario concurren dificultades transitorias de tesorería que le impiden hacer frente al pago de la deuda, no siendo necesario que el órgano competente entre a analizar las garantías aportadas si no se aprecia el requisito anterior.

La conclusión que se puede extraer del fallo anteriormente reproducido es que, siendo dos los requisitos inexcusables que deben cumplirse y por tanto analizarse por parte de la Administración tributaria para la concesión de aplazamientos/fraccionamientos, el primero de ellos es la existencia

de dificultades de tesorería de carácter transitorio que le impidan hacer frente al pago de la deuda, de forma tal que si este requisito se considera ya incumplido no sería necesario entrar a analizar ninguna otra circunstancia adicional, entre ellas la garantías ofrecidas o aportadas si no se cumple el primer requisito.

Esta es la razón que lleva a estimar las alegaciones presentadas en el recurso sobre lo que debe entenderse como "modificación sustancial" de las condiciones en las que se presenta una nueva solicitud del aplazamiento; de manera que si la primera solicitud fue denegada por la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural, no puede hablarse de modificación sustancial en la segunda solicitud de aplazamiento si no acredita que estas circunstancias han desaparecido, en tanto en cuanto se trata de una requisito esencial, de análisis previo al ofrecimiento de garantías, por lo que su incumplimiento conllevará la denegación de la segunda solicitud de aplazamiento produciéndose una indeseable dilación de la gestión recaudatoria.

Como resumen de lo expuesto en este punto se puede señalar:

1- Las segundas solicitudes de aplazamiento, reiterativas de otras anteriores previamente denegadas, presentadas en el plazo del artículo 62.2 LGT concedido en la notificación de la denegación de la primera solicitud, serán objeto de inadmisión.

2- Las segundas solicitudes de aplazamiento, reiterativas de otras anteriores previamente denegadas, presentadas en el plazo del artículo 62.2 LGT concedido en la notificación de la denegación de la primera solicitud, en las que se alegue la existencia de modificaciones sustanciales, serán objeto de tramitación por parte de la Administración Tributaria, cuando se alegue y acredite que las dificultades económico-financieras se han modificado pasando a ser de carácter coyuntural, si bien serán denegadas si las dificultades de carácter estructural que motivaron la primera denegación no han desaparecido.

3- El ofrecimiento de garantías en la segunda solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago, cuando la primera se había pedido con dispensa de garantías, no supone una modificación sustancial suficiente para salvar las restricciones del artículo 47.2 del RGR.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

acuerda

ESTIMARLO fijando los siguientes criterios:

1. La denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 LGT, tal como prevé el artículo 52 del RGR, sin que una nueva solicitud de aplazamiento en este período produzca la suspensión del procedimiento.

Los efectos que se prevén por la normativa aplicable en el supuesto de que el ingreso no se realice en dicho plazo, son el comienzo del período ejecutivo y del procedimiento de apremio en los términos previstos en la LGT, puesto que contra la denegación de esta solicitud sólo cabe la presentación del correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa. Solamente la solicitud de suspensión presentada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa, en la forma y con los requisitos establecidos en las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones, podría producir efectos suspensivos para evitar el inicio del procedimiento de apremio.

Por otro lado, la denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tampoco admite una reconsideración, institución que solamente está prevista para el supuesto de expedientes de aplazamientos/fraccionamientos que sí han sido concedidos, sin que la solicitud de reconsideración, que se tramitará como una nueva solicitud, suspenda, en ningún caso, la ejecución del acto administrativo dictado.

2. El artículo 65 de la LGT establece cuáles son los dos requisitos que han de cumplirse para la concesión de los aplazamientos y fraccionamientos de pago, siendo ambos requisitos de cumplimiento inexcusable:

- El primero de ellos recogido en el apartado 1 de este artículo consiste en que la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.
- El segundo se recoge en el apartado 3 del mismo artículo y establece que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previsto en el artículo 82 de esta ley y el normativa recaudatoria, incluyéndose aquí los distintos supuestos de dispensa de garantías que existen.

Siendo precisa la concurrencia de ambos requisitos, que deben cumplirse y por tanto analizarse por parte de la Administración tributaria para la concesión de aplazamientos/fraccionamientos, el primero de ellos es la existencia de dificultades de tesorería de carácter transitorio que le impidan hacer frente al pago de la deuda. Por lo tanto, si se estima por la Administración que no se cumple el primer requisito, no será necesario entrar a analizar ninguna otra circunstancia adicional, entre ellas la garantías ofrecidas o aportadas.

Consecuentemente, en cuanto a lo que debe entenderse como "modificación sustancial" de las condiciones en las que se presenta una nueva solicitud del aplazamiento, si la primera solicitud fue denegada por la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural, no puede hablarse de modificación sustancial en la segunda solicitud de aplazamiento si no acredita que estas circunstancias han desaparecido, en tanto en cuanto se trata de una requisito esencial, de análisis previo al ofrecimiento de garantías, por lo que su incumplimiento conllevará la denegación de la segunda solicitud de aplazamiento.