

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 12ª, Resolución de 30 Oct. 2018, Rec. 996/2017

Nº de Recurso: 996/2017

DEUDA TRIBUTARIA. Solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago. El aplazamiento y fraccionamiento es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. La decisión de no acceder al aplazamiento debe fundarse en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez. FIJA CRITERIO. La mera existencia de otras deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda tributaria no determina por sí sola que las dificultades económicas que pueda tener el deudor sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de aquél.

El TEAC desestima recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT unificando criterio sobre la necesaria motivación de los acuerdos denegatorios de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda tributaria.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 29 de enero de 2016, recaída en la reclamación nº 36/02950/2015 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado contra acuerdo denegatorio de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 17 de diciembre de 2014 el obligado tributario, sociedad anónima, presentó solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de una liquidación por importe de 1.580,41 euros en concepto de intereses de demora derivados de una liquidación correspondiente al IVA 2T del ejercicio 2014 cuya solicitud de aplazamiento había sido previamente denegada.

2.- La solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de la liquidación por importe de 1.580,41 euros fue denegada por acuerdo de 26 de diciembre de 2014, notificado a la entidad el 9 de enero de 2015, por el motivo siguiente:

"Su petición ha sido denegada por apreciarse la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo".

3.- Disconforme con el acuerdo denegatorio la entidad interpuso la reclamación económico-administrativa nº 36/00279/2015 el 4 de febrero de 2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR, en adelante), que acordó estimarla, anulando el acto impugnado por falta de motivación, mediante su resolución de 15 de abril de 2015. Señala la resolución que el acuerdo *"se limita a afirmar la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, sin especificar ni acreditar la realización de estudio, cálculo o análisis alguno que permita fundamentar la supuesta "estructural y no coyuntural" falta de liquidad de la solicitante, basándose únicamente en el incumplimiento por parte de ésta de sus obligaciones corrientes y manifestando que se mantienen otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo, sin detallar a qué deudas se está refiriendo ni siquiera el importe de las mismas, todo lo cual coloca al solicitante en una situación de indefensión al desconocer los datos concretos utilizados por la Administración para llegar a la conclusión del carácter estructural de la situación económica y financiera de la contribuyente"*.

4.- La Dependencia Regional de Recaudación dictó el 18 de junio de 2015 acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR disponiendo tramitar de nuevo el aplazamiento/fraccionamiento de pago relativo a la deuda en concepto de intereses de demora por importe de 1.580,41 euros. Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el 22 de junio de 2015.

5.- El 24 de junio de 2015 se dictó acuerdo denegando el aplazamiento/fraccionamiento solicitado, que fue notificado a la entidad el 30 de junio siguiente, con la siguiente argumentación:

"por apreciarse la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo.

Deudas pendientes de ingreso en período ejecutivo a la fecha del acuerdo, entre otras:

A36XX24 213.261,58 €

A36XX52 171.482,79 €

A36XX87 125.955,41 €"

6.- Contra el citado acuerdo la entidad interpuso, con fecha 29 de julio de 2015, recurso de reposición, que fue desestimado mediante resolución de 10 de septiembre de 2015.

7.- El 11 de septiembre de 2015 la entidad interpuso frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición la reclamación económico-administrativa nº 36/02950/2015 ante el TEAR de Galicia, alegando la falta de motivación de la razón de fondo de la denegación de su solicitud de aplazamiento.

8.- El TEAR dictó resolución el 29 de enero de 2016 estimando la reclamación y ordenando nuevamente la anulación del acto impugnado por falta de motivación, señalando lo que sigue:

"A la vista de lo expuesto, cabe anular el acuerdo impugnado toda vez que carece de la debida motivación, ya que se limita a afirmar la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, sin especificar ni acreditar la realización de estudio, cálculo o análisis alguno que permita fundamentar la supuesta "estructural y no coyuntural" falta de liquidez de la solicitante, basándose únicamente en el incumplimiento por parte de ésta de sus obligaciones corrientes y manifestando que se mantienen otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo, sin detallar a qué deudas se está refiriendo ni siquiera el importe de las mismas, todo lo cual coloca a la solicitante en una situación de indefensión al desconocer los datos concretos utilizados por la Administración para llegar a la conclusión del carácter estructural de la situación económica y financiera de la contribuyente".

SEGUNDO: Contra la resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea, el 15 de junio de 2016. Formula la Directora recurrente las alegaciones que siguen:

1.- Es importante resaltar en primer lugar que el TEAR afirma que no se detallan las deudas que la sociedad interesada mantiene en vía ejecutiva, cuando no es cierto: en el acuerdo de 24 de junio de 2015 de denegación del aplazamiento/fraccionamiento de pago se identifican las deudas en ejecutiva de la deudora. En su resolución de 29 de enero de 2016 el TEAR se ha limitado a copiar, punto por punto, su resolución de 15 de abril de 2015, referida al acuerdo inicial de denegación de aplazamiento/fraccionamiento de pago de 26 de diciembre de 2014, en el que efectivamente no se especificaban las deudas que la obligada tributaria tenía en vía ejecutiva.

2.- Sobre cómo ha de ser la motivación de los actos administrativos se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 30 de octubre de 2015 (RG 1606/13), en cuyo fundamento de derecho cuarto, transcribiendo parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 2010 (Rec. casación 209/2007), viene a señalar:

(i) Que la motivación sólo puede entenderse cumplida cuando se exponen las razones que motivan la resolución y esa exposición permite a la parte afectada conocer esas razones o motivos a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso;

(ii) Que la amplitud de la motivación ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional, indicando que no autoriza a exigir un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentales de la decisión.

También el Tribunal Central se ha pronunciado sobre la naturaleza del acto administrativo de la concesión o denegación del aplazamiento/fraccionamiento de pago de las deudas tributarias. Es el caso de la resolución de 20 de marzo de 2012 (RG 916/11), en la que se dice que *"la concesión de aplazamiento o fraccionamiento, es una facultad discrecional y que esta discrecionalidad viene referida específicamente a la apreciación de la situación económico-financiera del deudor exigiendo la Ley que se trate de una incapacidad "transitoria", de todo lo cual se deduce y es doctrina constante de este Tribunal, que los órganos de recaudación tienen facultades discrecionales de apreciación de la situación económico-financiera del deudor para conceder o denegar el aplazamiento o fraccionamiento solicitado, lo que no quiere decir que el acto no sea*

reglado, pues efectivamente lo es al menos en dos aspectos, el de exigirse en él la motivación, como en todo ejercicio de facultad discrecional, y el de no proceder la concesión del aplazamiento, sensu contrario, si la situación de dificultad no es transitoria sino permanente o estructural".

3.- De las resoluciones y sentencias anteriores, incluida la citada por el propio TEAR en su resolución, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- La concesión de aplazamiento/fraccionamiento de pago es una facultad discrecional de la Administración Tributaria y esta discrecionalidad viene referida específicamente a la apreciación de la situación económico-financiera como de dificultad estructural o por el contrario transitoria/coyuntural del deudor.
- La motivación de los actos administrativos, que no requiere un razonamiento exhaustivo y pormenorizado, consiste en que por parte de la Administración se expongan las razones concretas -no meras expresiones rutinarias y formales sin contenido alguno- que los fundamentan, de manera que el interesado pueda conocerlas y, en su caso, combatir las.

Centrada así la cuestión, considera este Departamento de Recaudación que ejerce correctamente su facultad discrecional de apreciación de que la situación económico-financiera de un deudor tributario es de dificultad estructural cuando ese deudor mantiene otras deudas en vía ejecutiva, sin necesidad de hacer otros estudios, cálculos o análisis. Ha de tenerse en cuenta que esas otras deudas en vía ejecutiva son un indicador claro y objetivo de la situación que se pretende evaluar porque resulta evidente que, aun en el caso de discrepancias del deudor tributario respecto de las liquidaciones o sanciones cuyo pago se le exige, procederá a su pago o a garantizarlas para obtener sus suspensión en tanto se sustancian los recursos o reclamaciones que interponga contra ellas, en orden a evitar los correspondientes recargos de apremio y eventuales embargos (el primero de ellos, el del dinero en efectivo del que disponga). El hecho de la falta de pago en periodo voluntario o, en caso de impugnación, su pago o su suspensión con garantía, acredita suficientemente lo que se pretende que no es otra cosa que determinar si el deudor está o no en condiciones de afrontar el pago aplazado. No puede olvidarse que la figura del aplazamiento/fraccionamiento de pago no es un modo de financiación de los deudores tributarios sino tan sólo un elemento de ayuda a éstos en un momento de dificultad transitoria en su tesorería, ayuda que no puede suponer menoscabo alguno del derecho de la Administración tributaria al cobro, razón por la cual solo pueden concederse en determinados supuestos y exigiendo los correspondientes intereses.

Además, si bien es obligación de la Administración pública ser eficaz en el ejercicio de sus competencias, no hay que olvidar que también es su obligación serlo de manera eficiente, esto es, que la utilización de los recursos personales y materiales de los que dispone sea adecuada a cada tarea y función que desarrolla, evitando el despilfarro. Esto puede concretarse en el caso de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento de pago en que en el caso planteado en el presente recurso no es deseable destinar más de esos recursos en la realización de otros trámites para determinar la situación económico-financiera ya conocida del solicitante.

Por último, es evidente que cuando se deniega una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago por el mantenimiento de otras deudas en vía ejecutiva y se especifican éstas, como sucedió en el caso del acuerdo de 24 de junio de 2015 anulado por el TEAR, se está motivando adecuadamente el acuerdo denegatorio, puesto que dan las razones concretas del mismo, pudiendo el interesado rebatirlas en el recurso o reclamación que corresponda.

Termina la Directora recurrente solicitando que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada manifestándose expresamente en contra del criterio mantenido por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en su Resolución de fecha 29 de enero de 2016, recaída en la reclamación nº 36/02950/2015, confirmando los argumentos expuestos por este Centro Directivo y en consecuencia estableciendo como criterio que la denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por la razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural pueden fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva.

TERCERO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si la denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por la razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural pueden fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva.

TERCERO: Dispone el artículo 65 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo siguiente:

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijan 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 deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere 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".

El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), dedica los artículos 44 a 54 a regular el régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas.

Dispone el artículo 44.1 del RGR:

Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Los artículos 46 y 51 del RGR, en la redacción aplicable a los hechos analizados, establecen lo siguiente:

Artículo 46. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

"1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes:

a) Deudas que se encuentren en período voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones: dentro del plazo fijado para el ingreso en el artículo 62.1, 2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en la normativa específica. A estos efectos, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en período voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

b) Deudas que se encuentren en período ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

2. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en período voluntario.

c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.

e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.

g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

3.A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar:

a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.

b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.

c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de ésta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo período de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

4. Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

5. Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.

b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquél no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad.

7. Cuando se considere oportuno a efectos de dictar resolución, se podrá requerir al solicitante la información y documentación que considere necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en particular, la referente a la titularidad, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía".

Artículo 51. Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos

"1. El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en

caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla.

Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución.

2. Durante la tramitación de la solicitud el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquélla.

El órgano competente para la tramitación de la solicitud, si estima que la resolución pudiera verse demorada como consecuencia de la complejidad del expediente, valorará el establecimiento de un calendario provisional de pagos hasta que la resolución se produzca. Dicho calendario podrá incorporar plazos distintos de los propuestos por el solicitante y lo sustituirá a todos los efectos.

En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, ya sean los propuestos por el interesado o los fijados por la Administración en el correspondiente calendario, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

De la oportunidad y conveniencia de la fijación de dicho calendario deberá quedar justificación en el expediente.

3. (.....)".

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de noviembre de 2009 (Rec. casación 6984/2003) precisó que:

Como en otras ocasiones hemos tenido ocasión de decir, el fin previsto en los artículos 48 y siguientes del RD 1684/1990 es facilitar el pago, cuando transitoriamente éste no puede realizarse, resulta obvio que la falta de liquidez de la empresa ha de referirse a un momento determinado, de ahí el adverbio "transitoriamente", por ello, afirmar, como lo ha hecho la Administración que la falta de tesorería tenía un carácter estructural y no coyuntural, como motivo de la denegación del aplazamiento del pago, aparte de que se trata de un concepto cuando menos jurídicamente indeterminado, implica considerar que la sociedad no era capaz de generar, nunca, la liquidez que le permitiese pagar sus deudas en el futuro, lo que debía conllevar necesariamente, a la vista de los documentos aportados y que la propia Administración consideró suficientes para pronunciarse, un estudio, cálculo o análisis que permita fundamentar la supuesta "estructural y no coyuntural" falta de liquidez de la empresa.

Recuerda también el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de octubre de 2015 (Rec. casación 387/2014) que "... la finalidad del aplazamiento y fraccionamiento del pago es facilitar el mismo en aquellos casos en que, por razones económicas afectantes al obligado, éste no puede hacer frente a la deuda. **Supone dar la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, cuando la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración**"

El Tribunal Supremo, por último, en su sentencia de 13 de octubre de 2015 (Rec. casación 3393/2013) hace referencia a la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos en los términos siguientes:

TERCERO.- (.....)

Conforme al artículo 62.1 de la Ley General Tributaria de 2003, las deudas deben satisfacerse en los plazos establecidos por la normativa de cada tributo. No obstante, el artículo 65.1 autoriza que, tanto si se encuentran en periodo voluntario como ejecutivo, se aplace (también, se fraccione) su pago en los términos que reglamentariamente se fijen, previa solicitud del obligado tributario, siempre que su situación económico-financiera le impida de forma transitoria efectuarlo en los plazos establecidos. El apartado 3 precisa que las deudas aplazadas (o fraccionadas) deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la propia Ley y en la normativa recaudatoria.

*La disciplina reglamentaria vigente al tiempo del caso que nos ocupa se contiene en el Reglamento General de Recaudación aprobado en 2005, cuyo artículo 51.1 dispone que **el órgano competente para tramitar la solicitud de aplazamiento examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos del obligado al pago**, así como la suficiencia o la idoneidad de las garantías ofrecidas o, en caso de que se solicite su dispensa, la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla, realizando a continuación la propuesta al órgano competente para su resolución.*

*De la anterior ordenación se obtiene que **el aplazamiento (y el fraccionamiento) en el pago de deudas tributarias reúne**, en lo que ahora interesa, las siguientes características:*

*1ª) **Constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas tributarias**, que por regla general ha de realizarse en los plazos que establezca la regulación de cada tributo. **«El aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias»**[sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2012 (casación para la unificación de doctrina 220/10, FJ 5º)]. Lógicamente, dicha naturaleza debe ser ponderada cuando se interpretan las normas que lo regulan.*

*2ª) **El aplazamiento (en su caso, el fraccionamiento) es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. Por lo tanto, la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional**, como parecen entender el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Sala de instancia; si lo fuera, la Administración podría optar entre indiferentes jurídicos y resolver mediante criterios de mera oportunidad. No otra cosa deriva del artículo 6 de la Ley General Tributaria de 2003: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]». **Se trata pues de una potestad reglada, que la Administración tributaria ha de ejercer aplicando al caso concreto los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma ("situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago", "suficiencia e idoneidad de las garantías", "concurrencia de las condiciones precisas para obtener la dispensa de presentarlas"). Así se obtiene además del Reglamento General de Recaudación de 2005, cuando, en su artículo 51.1, precisa que el órgano administrativo «examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la insuficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará las condiciones precisas para obtenerla». No hay en esta redacción ningún***

margen de maniobra para la Administración si concurren los requisitos señalados por el legislador, si bien le incumbe examinar, valorar y decidir si realmente concurren en cada caso, pero cuando están presentes no le cabe denegar el aplazamiento.

3ª) En consecuencia, la decisión de no acceder al aplazamiento se debe fundar en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez, de la suficiencia de las garantías ofrecidas o de la presencia de las condiciones que permitirían su dispensa [así lo hemos expresado en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casación 6984/03, FJ 3º)]. Esa motivación ha de estar presente en el acto administrativo que deniega el aplazamiento, sin que el defecto pueda subsanarse después en la vía revisora, sea administrativa o jurisdiccional.

En similares términos se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2017 (Rec. casación 402/2016).

A la vista de los preceptos transcritos y de la jurisprudencia indicada pueden extraerse las conclusiones siguientes:

- El aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda constituye una excepción a la forma ordinaria de pago de las deudas tributarias.
- El fin previsto con los aplazamientos y fraccionamientos es facilitar el pago de la deuda cuando transitoriamente éste no puede realizarse. Supone dar la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias sin tener que acudir a la ejecución forzosa, cuando la situación patrimonial del obligado le impide o dificulta afrontar de manera inmediata el pago de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, siempre que dicho pago pueda razonablemente llevarse a cabo mediante el mismo en el futuro, a juicio motivado de la Administración.
- El aplazamiento o fraccionamiento ha de ser solicitado al órgano competente para su tramitación por el obligado tributario quien, tras señalar las causas que motivan su solicitud y los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita, deberá justificar la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido, para lo cual aportará con su solicitud los documentos que considere oportunos.
- El órgano competente para la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos del obligado tributario y cuando lo considere oportuno podrá requerir al solicitante la información y documentación necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- El concepto "situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago" es un concepto jurídico indeterminado, no está definido en la norma. No obstante, dicha situación ha de referirse a un momento determinado, de ahí el adverbio "transitoriamente" empleado por la norma, lo que implica que posteriormente a tal momento el obligado tributario sí será capaz de generar recursos para hacer frente a los plazos concedidos.
- A la falta de liquidez "transitoria o coyuntural" se opone la falta de tesorería de carácter "estructural o no coyuntural", que viene a significar que el obligado tributario no será capaz de generar nunca la liquidez que le permita pagar sus deudas en el futuro.

· El aplazamiento y fraccionamiento es un derecho del contribuyente siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión. Por lo tanto, la potestad que se atribuye a la Administración para resolver las solicitudes de aplazamiento no es técnicamente discrecional sino reglada, pues si bien le incumbe examinar, valorar y decidir si realmente concurren en cada caso los requisitos señalados por el legislador, cuando están presentes no le cabe denegar el aplazamiento.

· La decisión de no acceder al aplazamiento debe fundarse en la falta de cumplimiento de los requisitos a los que la ley condiciona su otorgamiento, debiendo, por lo tanto, estar suficientemente motivada, tras el examen y la evaluación de la falta de liquidez. Esa motivación ha de estar presente en el acto administrativo que deniega el aplazamiento, sin que el defecto pueda subsanarse después en la vía revisora, sea administrativa o jurisdiccional.

Sentadas las conclusiones anteriores es preciso realizar las puntualizaciones que siguen en relación con el concreto supuesto examinado en el presente recurso.

El obligado tributario formuló el 17 de diciembre de 2014 su solicitud de aplazamiento/fraccionamiento del pago de 1.580,41 euros en 6 pagos mensuales a iniciar el 20 de abril de 2015, sin señalar causa alguna que motive la solicitud. No consta tampoco la presentación de documento alguno que acompañando a la solicitud justificase la falta de liquidez transitoria para hacer frente al pago de la deuda. Ciertamente, pesando sobre el interesado la carga de probar la existencia de la situación económico-financiera que le impedía de forma transitoria efectuar el pago, resulta claro que no lo hizo.

La Administración tributaria, lejos de requerir a la interesada, al amparo de lo dispuesto en los apartados 6 y 3.c) del artículo 46 del RGR, que subsanara la solicitud y aportara la documentación necesaria a fin de acreditar la existencia de dificultades económico-financieras que le impedirían de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido, denegó directamente el aplazamiento solicitado al apreciar de oficio dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, puestas de manifiesto por el incumplimiento por la solicitante de sus obligaciones corrientes, al mantener otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso en período ejecutivo, deudas que en esta ocasión sí se especifican por la Administración, contrariamente a lo que señala el TEAR en su resolución.

CUARTO: Llegados a este punto, este Tribunal Central no puede compartir, sin embargo, la conclusión a la que llega la Directora recurrente de que la mera existencia de deudas pendientes de ingreso en vía ejecutiva a cargo del deudor constituye una situación de dificultad económico-financiera de carácter estructural determinante de la denegación de cualesquiera solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento que aquél pudiera solicitar.

Y es que, aun cuando la existencia de deudas en vía ejecutiva constituya un indicio de que las dificultades económicas que atraviesa la entidad para hacer frente en plazo al pago de una deuda tributaria podrían no ser solventadas en el futuro pese a la concesión de aplazamiento o fraccionamiento, no cabe concluir a priori, sin un examen y valoración previos de las concretas circunstancias concurrentes en el caso, que tales dificultades económicas sean estructurales. En este sentido, no es lo mismo cuál sea el importe de las deudas en vía ejecutiva que mantenga el deudor, ni si sobre tales deudas se ha obtenido o no, a su vez, un aplazamiento o fraccionamiento. Si la norma hubiese querido eliminar toda posibilidad de concesión de aplazamientos/fraccionamientos a deudores que mantienen deudas en vía ejecutiva al tiempo de

solicitar aquéllos, por considerar que unas circunstancias tales reflejan dificultades económico-financieras de carácter estructural y no transitorio, lo habría dicho de manera expresa.

En apoyo de la conclusión indicada cabe recordar la doctrina que el Tribunal Supremo ha establecido en torno a la posibilidad de conceder aplazamientos o fraccionamientos respecto de obligados tributarios declarados en concurso voluntario de acreedores.

Pueden citarse, a este respecto, las sentencias de 21 de octubre de 2015 (Rec. casación 3037/2014), 26 de octubre de 2015 (Rec. casación 877/2014) y 17 de febrero de 2016 (Rec. casación 858/2014). En estas sentencias el Tribunal Supremo señala que un concurso voluntario con convenio aprobado revela una situación transitoria de insolvencia llamada a ser superada, por lo que no cabe presumir "iuris et de iure" que un deudor declarado en concurso queda impedido de forma definitiva para hacer frente a sus obligaciones económicas. Así la tercera de las sentencias citadas dice textualmente (1) :

(...) En el supuesto enjuiciado, la decisión denegatoria se sustentó exclusivamente en el hecho de que el Grupo (...) había sido declarado en concurso voluntario de acreedores. La Administración apreció discrecionalmente que la dificultad de tesorería de la empresa solicitante era de carácter estructural y por ello denegó la petición de aplazamiento; enteca motivación para justificar que la falta de liquidez del Grupo Inmobiliario era estructural y no meramente transitoria, si se repara en que la declaración en concurso voluntario de acreedores no presupone necesariamente que el deudor se encuentre impedido permanentemente (por lo tanto, no de modo transitorio y coyuntural) para hacer frente a sus compromisos. Se ha de recordar que la declaración en concurso presupone el estado de insolvencia del deudor, que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles [artículo 2.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio)], siendo su designio superar ese estado y garantizar la viabilidad futura de la empresa, garantizando al mismo tiempo el derecho de los acreedores a cobrar sus créditos, mediando en su caso quitas y esperas, a través de pactos plasmados en el oportuno convenio, que "es la solución normal del concurso (orientada) a alcanzar la satisfacción de los acreedores" (apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 22/2003). La liquidación, sin embargo, es una alternativa al convenio, que se presenta como solución subsidiaria (vid. apartado VII de la misma exposición de motivos).

Así pues, la declaración en concurso del deudor no lleva automáticamente como consecuencia que su insolvencia sea estructural. Todo lo contrario, un concurso voluntario con convenio aprobado revela una situación transitoria llamada a ser superada. Por ello no cabe hacer el silogismo que se contiene en el acto administrativo impugnado, presumiendo iuris et de iure que un deudor declarado en concurso queda impedido de forma definitiva para hacer frente a sus obligaciones económicas; este simple silogismo evidencia la insuficiente motivación de la decisión. Habría debido explicar algo más para afirmar que las dificultades económico-financieras del Grupo (.....) eran estructurales y no meramente transitorias.

De las sentencias señaladas se colige que el Tribunal Supremo considera, por tanto, insuficiente sustentar la denegación del aplazamiento en la simple declaración de concurso del deudor, en la medida en que tal declaración no equivale a una insolvencia definitiva o estructural de éste. Por el contrario, la declaración de concurso busca principalmente superar la situación de insolvencia

transitoria del deudor mediante el convenio con los acreedores y sólo subsidiariamente la liquidación de la entidad. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 22/0003, Concursal, señala que:

VI.

Las soluciones del concurso previstas en la Ley son el convenio y la liquidación para cuya respectiva tramitación se articulan específicas fases en el procedimiento.

El convenio es la solución normal del concurso, que la Ley fomenta con una serie de medidas, orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores a través del acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud".

(.....)

VII.

La Ley concede al deudor la facultad de optar por una solución liquidatoria del concurso, como alternativa a la de convenio, pero también le impone el deber de solicitar la liquidación cuando durante la vigencia de un convenio conozca la imposibilidad de cumplir los pagos comprometidos y las obligaciones contraídas con posterioridad a su aprobación. En los casos de apertura de oficio o a solicitud de acreedor, la liquidación es siempre una solución subsidiaria, que opera cuando no se alcanza o se frustra la de convenio (.....).

De la doctrina del Tribunal Supremo señalada parece inferirse, *a sensu contrario*, que la liquidación del concurso sí constituiría en cambio una situación estructural y no meramente transitoria de insolvencia del deudor.

Pues bien, si la entidad podría solicitar la declaración de concurso si concurriera la situación de insolvencia y tal declaración de concurso, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, no implicaría *per se* que tal insolvencia fuera estructural y no meramente transitoria, se impone la conclusión, a juicio de este Tribunal Central, de que la mera existencia de deudas en vía ejecutiva no determina por sí sola que las dificultades económicas que pueda tener sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de la compañía.

En apoyo de la conclusión señalada cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 25 de octubre de 2017 (Rec. nº 15133/2017), que dispone que "(.....) la mera existencia de otra deuda en período ejecutivo con la Hacienda Pública que, por cierto, fue abonada en agosto de 2012 una vez que se notificó la denegación del aplazamiento, no determina el carácter estructural de las dificultades económico-financieras".

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**,

acuerda:

DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido siguiente:

La mera existencia de otras deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda tributaria no determina por sí sola que las

dificultades económicas que pueda tener el deudor sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de aquél.

(1)

La negrita y el subrayado son nuestros