

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074585

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de julio de 2019

Sala 3.^a

R.G. 2150/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Discrecionalidad de su concesión. Acuerdo denegatorio de aplazamiento insuficientemente motivado. Junto al derecho del deudor a solicitar el aplazamiento de su deuda, se configuran las correlativas obligaciones de hacer, impuestas a la Administración, consistentes en examinar y evaluar la situación de tesorería del deudor y resolver sobre la solicitud. A estos efectos, no existen criterios objetivos reglados para efectuar ese examen y evaluación y por consiguiente, tampoco para decidir sobre la concesión o no del aplazamiento solicitado. Por el contrario, esta decisión se inscribe dentro de la órbita de los poderes discrecionales de la Administración. No obstante, el acuerdo de la Administración concediendo o denegando el aplazamiento debe ser motivado en todo caso. En el presente caso, en el acuerdo de denegación de aplazamiento no se indican suficientemente los motivos por los que la AEAT denegó la petición de aplazamiento, pues tan sólo consta una afirmación genérica relativa a las «dificultades estructurales de tesorería de la reclamante» basada en que ésta incumplió su calendario de pagos provisional. Así mismo, la Agencia tributaria no puede, en vía de reposición, tratar de subsanar la falta de motivación del acuerdo denegatorio del aplazamiento añadiendo otros motivos distintos que tratan de fundamentar la denegación del fraccionamiento. Y, por último, el mero hecho de instar un acuerdo de refinanciación, una propuesta de convenio anticipada de convenio, o concurso de acreedores no puede generar por sí solo la denegación del aplazamiento fundada en «dificultades estructurales de tesorería». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 65 y 82.
RD 939/2005 (RGR), art. 51.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico - administrativa contra la Resolución dictada por la Consejería de Economía y Hacienda, Agencia Tributaria de Andalucía, con fecha 6 de mayo de 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 28/03/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 15/06/2016 por **XX, S.L.** con NIF ... contra la Resolución dictada por la Consejería de Economía y Hacienda, Agencia Tributaria de Andalucía, con fecha 6 de mayo de 2016 por la que se resuelve el recurso de reposición interpuesto contra la denegación de solicitud de fraccionamiento de fecha 22 de febrero de 2016 respecto de las deudas derivadas de la Tasa Fiscal sobre el Juego correspondientes a trimestres de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

Segundo.

Con fecha 23 de diciembre de 2012 se presentó escrito ante la Unidad Central de Recaudación de la Agencia Tributaria de Andalucía, por el que se solicitaba la cuantificación de la deuda real de la empresa para con esa Administración así como su aplazamiento o fraccionamiento en 60 meses.

Con fecha 28 de noviembre de 2013, se presentaron los siguientes documentos:

- Copia de la escritura de nombramiento de administrador
- Originales de los certificados de las entidades bancarias, acreditativos del capital pendiente de los préstamos hipotecarios que gravan los inmuebles ofrecidos como garantía
- Calendario de pagos de aplazamiento o fraccionamiento solicitado (60 mensualidades desde el año 2014 hasta el año 2018, ambos inclusive)

Tercero.

En los años 2013 y 2014, según información obrante en el expediente, se presentaron varios escritos a la Agencia Tributaria de Andalucía por parte de la aquí reclamante solicitando obtener una respuesta respecto de la resolución que en su caso concediese o denegase el aplazamiento o fraccionamiento, hasta que, con fecha 22 de febrero de 2013 se dictó acuerdo por el que se denegaba la solicitud de fraccionamiento de las deudas tributarias. Tal denegación se fundamentó en la concurrencia de dificultades económico - financieras de carácter estructural, fundadas en el incumplimiento del calendario de pagos presentado por la aquí reclamante.

Así se señalaba:

"TERCERO: De conformidad con el artículo 51.2 del Reglamento General de Recaudación, durante la tramitación de la solicitud el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquella.

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.

En el presente supuesto, el calendario provisional propuesto por el interesado ha resultado incumplido. Conforme a los justificantes de pago aportados:

- Durante el ejercicio 2014, el interesado había propuesto el ingreso de un total de 240.000 euros, habiendo ingresado posteriormente la cantidad de 230.102,52 euros.
- Durante el ejercicio 2015, el interesado había propuesto el ingreso de un total de 300.000 euros, habiendo ingresado posteriormente la cantidad de 145.829,88 euros.

Queda por tanto acreditado que del incumplimiento del calendario de pagos propuesto se desprende que la entidad no se encuentra en una situación transitoria de dificultad económico - financiera, sino todo lo contrario, se encuentra en una situación estructural de dificultades económico - financieras que le han impedido cumplir el calendario de pagos propuesto en la solicitud, procediendo, por tanto, la denegación del fraccionamiento de deudas solicitados."

Cuarto.

Disconforme la reclamante con el sentido del acuerdo denegatorio de la solicitud de fraccionamiento interpuso recurso de reposición, el cual fue desestimado por la Agencia Tributaria de Andalucía con fecha 6 de mayo de 2015, fundamentándose dicha desestimación, en síntesis, en la concurrencia de dificultades estructurales de tesorería pues se impidió hacer frente al calendario provisional de pagos y en que se instó acuerdo de refinanciación o propuesta anticipada de convenio ante el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Málaga, entre otros motivos.

Así pues, con fecha 15 de junio de 2016, la reclamante formuló reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Andalucía en reclamación nº 41/05765/2016, declarándose dicho Tribunal incompetente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria de 17 de diciembre, por lo que se remitió el expediente al Tribunal Económico - Administrativo Central al ser éste el Tribunal competente para el conocimiento de la reclamación en única instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

si es ajustado o no a Derecho el acto impugnado.

Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 de la LGT 2003, "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".

Además, el artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, dispone de modo categórico, que "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."

Se configuran, pues, junto al derecho del deudor a solicitar el aplazamiento de su deuda, las correlativas obligaciones de hacer, impuestas a la Administración, consistentes en examinar y evaluar la situación de tesorería del deudor y resolver sobre la solicitud.

A estos efectos, no existen criterios objetivos reglados para efectuar ese examen y evaluación y por consiguiente, tampoco para decidir sobre la concesión o no del aplazamiento solicitado. Por el contrario, como se desprende del tenor literal del artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación, esta decisión se inscribe dentro de la órbita de los poderes discrecionales de la Administración. No obstante, el acuerdo de la Administración concediendo o denegando el aplazamiento debe ser motivado en todo caso.

En el presente caso, en el acuerdo de denegación de aplazamiento no se indican suficientemente los motivos por los que la AEAT denegó la petición de aplazamiento, pues tan sólo consta una afirmación genérica relativa a las "dificultades estructurales de tesorería de la reclamante" basada en que ésta incumplió su calendario de pagos provisional, en la forma transcrita en el Antecedente de Hecho tercero de la presente resolución.

Asimismo, en la Resolución de 6 de mayo de 2016, por la que se resuelve el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de denegación de la solicitud de fraccionamiento, se señala que el hecho de que se instase acuerdo de refinanciación al Juzgado de lo Mercantil es prueba de las dificultades estructurales de tesorería que presentaba la entidad recurrente. Este Tribunal debe señalar que la Agencia Tributaria no puede, en vía de reposición, tratar de subsanar la falta de motivación del acuerdo denegatorio del aplazamiento añadiendo otros motivos distintos que tratan de fundamentar la denegación del fraccionamiento. Y, asimismo, el mero hecho de instar un acuerdo de refinanciación, una propuesta de convenio anticipada de convenio, o concurso de acreedores no puede generar por sí solo la denegación del aplazamiento fundada en "dificultades estructurales de tesorería". Todo lo anterior se recoge en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2015, de la siguiente forma:

TERCERO.-

La decisión del segundo motivo de casación requiere que nos detengamos en la regulación, aplicable *ratione temporis* al caso de autos, del aplazamiento en el pago de las deudas tributarias

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 aplaza (también, se fraccione) su pago en los términos que reglamentariamente se fijan, 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 el supuesto enjuiciado, la decisión denegatoria se sustentó exclusivamente en el hecho de que TR Hoteles había sido declarada en concurso voluntario de acreedores; nada más. Magra motivación para justificar que la falta de liquidez de la compañía 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 realizar 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 e ineluctable 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 de TR Hoteles eran estructurales y no meramente transitorias. A juicio de esta Sala, yerra el Tribunal Económico-Administrativo Central cuando explica que el acto denegatorio «explicitó las razones para no acceder a la petición, que pueden resumirse en la apreciación [de] dificultades económico-financieras de carácter estructural».

Por de pronto, no constituye un "resumen" sino la motivación en toda su extensión, motivación que, como hemos visto, no deja de ser una tautología sustentada en un razonamiento que no responde a la realidad a la vista de la finalidad que a tribuye al concurso de acreedores su normativa reguladora. En el mismo yerro incurre la Sala de instancia al considerar suficientemente motivada la denegación del aplazamiento porque la declaración en concurso voluntario «refleja una situación de iliquidez que no puede ser calificada de transitoria».

También, se debe tener en cuenta al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 13 de noviembre de 2009 (RJ/2009/7999) en un caso similar al que nos ocupa, en el que la AEAT acordó desestimar la petición de aplazamiento haciendo constar como motivo de denegación el siguiente: "por apreciarse del examen de la documentación aportada y de los datos y antecedentes que obran en el expediente, que el solicitante presenta una dificultad de tesorería de carácter estructural, no coyuntural, y le falta capacidad para generar los recursos necesarios para afrontar el pago del aplazamiento solicitado"

El Tribunal Supremo, en la sentencia referida, manifiesta en el Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

"TERCERO.-(...).

En definitiva, la cuestión litigiosa, y el motivo sobre el que debe gravitar el recurso de casación que nos ocupa, se desenvuelve en la infracción del artículo 48.1, en relación con el 54 de la Ley 30/1992, porque la Administración apreció 'discrecionalmente' que la dificultad de tesorería de la empresa solicitante, en el momento de formular la petición, era de carácter estructural y, por ello, denegó la petición, haciéndolo en virtud de una motivación concreta, por mor de lo dispuesto en el artículo 54.1.f de la Ley 30/1992: "Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales", entendiéndolo la parte recurrente y así lo expresa en su recurso de casación, que la motivación fue insuficiente o inexistente.

No se cuestiona, ante la potestad discrecional que se concede a la Administración para otorgar o no el aplazamiento, que éste necesariamente debe estar motivado. Motivación que debe responder a la exigencia legal de que "... cuando la situación económico-financiera, discrecionalmente apreciada por la Administración, les impida transitoriamente efectuar el pago de sus débitos". El acto estará motivado en cuanto contiene las razones que justifican la decisión, o por el contrario, al ignorar estas, al no contener justificación suficiente, resultará inmotivado.

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.

Ante la ausencia de mayor concreción en referencia a los documentos de los que disponía la Administración se nos muestra una motivación hueca, mero *flatus voci*, mera expresión ritual y formal sin contenido alguno, que descubre una evidente arbitrariedad, en tanto que con dicha expresión cabría denegar, sin

más, voluntariamente, toda solicitud de aplazamiento, en tanto no se aporta dato alguno para integrar en concreto la exigencia legal vista. Todo ello con quebranto de principios elementales, como la interdicción de la arbitrariedad, puesto que se omite razón alguna material de la denegación, con grave perjuicio en la defensa del interesado que desconoce los concretos datos utilizados por la Administración para llegar a la conclusión del carácter estructural de la situación económica y financiera de la entidad, que, a más inrri, había presentado garantía con informe pericial sobre la valoración de los elementos ofrecidos."

Asimismo, se debe traer a colación la Resolución 3271/2015 de este Tribunal Central, por la que se determina que el incumplimiento del calendario provisional de pagos no puede suponer directamente que la entidad ostente dificultades estructurales de tesorería, si bien, puede ser un elemento más a tener en cuenta por la Administración para llegar a tal conclusión (si bien en el presente caso, es el único motivo aducido por la Agencia Tributaria de Andalucía):

Este Tribunal considera que el establecimiento de un calendario provisional de pagos por parte de la Administración Tributaria, no es mas que un mero acto de trámite del procedimiento, con la finalidad, en aquellos supuestos de solicitudes de aplazamiento complejas, que previsiblemente van a ver demorada su resolución, y para no perjudicarla en cuanto a una mayor liquidación de intereses de demora, la interesada vaya realizando pagos a cuenta del principal, en cantidades y plazos, que la Administración considera adecuadas en ausencia de dificultades económico financieras estructurales. Así mismo, y relacionado con lo anterior, el calendario provisional de pagos cumple con la función de servir como un elemento más a tener en cuenta por la Administración a la hora de apreciar o no, la existencia de dificultades económico financieras de carácter estructural en la futura resolución del aplazamiento.

Así, en aquellos supuestos en los que la interesada no hace frente a los pagos establecidos en el calendario provisional, en ningún caso esta falta de pago supone que se inicie el periodo ejecutivo respecto de los mismos, y en consecuencia supone que nunca la Administración vaya a dictar providencia de apremio, ya que únicamente tendrá en cuenta esa falta de pago del calendario provisional, para la apreciación como una circunstancia más que podría evidenciar la existencia de dificultades económico financieras de carácter estructural que impedirían la concesión del aplazamiento, tal como señala el transcrito artículo 51.2 del RGR.

Por todo lo anterior, al apreciarse un defecto formal basado en la falta de motivación del acuerdo de denegación del aplazamiento, se ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte un nuevo acuerdo por el que se decida sobre la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada por la reclamante, por el que se fundamente o analice en mayor profundidad las dificultades estructurales de tesorería que presenta la entidad reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.