



Roj: **STS 4479/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:4479**

Id Cendoj: **28079130022015100455**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/10/2015**

Nº de Recurso: **387/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5217/2013,**
STS 4479/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. **387/2014**, promovido por la entidad mercantil GRUPO INMOBILIARIO TREMON S.A., representada por Procuradora y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 9 de diciembre de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 182/2012, en materia de denegación de solicitud de aplazamiento de pago de deuda tributaria.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La entidad GRUPO INMOBILIARIO TREMON, S.A. el 19 de abril de 2011, vía sede electrónica de la oficina virtual de la AEAT, presentó la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, marzo/2011, por un importe a ingresar de 3.233.792,03 €.

Con la misma fecha solicitó el aplazamiento de dicha liquidación, con dispensa total de garantías, con base en el artículo 233.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante la posibilidad de daños de muy difícil reparación al resto de acreedores del concurso, ya que el Grupo Inmobiliario Tremol S.A. fue declarado en concurso voluntario de acreedores con fecha 4 de diciembre de 2008; solicitó este aplazamiento a pagar en 60 mensualidades con fecha del primer plazo el 20 de enero de 2012 y como motivo que la actividad principal de la compañía era la gestión de suelo para su posterior desarrollo inmobiliario y la promoción inmobiliaria, por lo que debido a la crisis del sector y a la crisis económica del país, atravesaba por dificultades transitorias de tesorería.

Con fecha *10 de mayo de 2011* la *Delegación Central de Grandes Contribuyentes* de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó *acuerdo denegando* el citado *aplazamiento solicitado* (nº expediente 281140392315R y liquidación A2895011536000782), por "por apreciarse, con base en la documentación aportada y en los datos y antecedentes que obran en el expediente, que el deudor se encuentra en proceso concursal, lo cual determina la existencia de una situación de insolvencia que debe tratarse en el proceso concursal conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Los créditos por los que se solicita el aplazamiento son créditos contra la masa sujetos expresamente al orden de pago regulado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".



SEGUNDO.- Contra este acuerdo, notificado el 16 de mayo de 2011, la Sociedad interesada interpuso *reclamación para ante el Tribunal Económico- Administrativo Central*, a través del Servicio de Correos, el día 7 de junio del mismo año, alegando, en síntesis:

1) Falta de motivación de la denegación del aplazamiento solicitado, así como infracción del artículo 44.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio y artículos concordantes de la LGT de 2003. Entendía que la Agencia Tributaria en ningún momento había procedido a motivar si su situación económico-financiera le impedía o no, de forma transitoria, efectuar el pago; pues la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no le impedía solicitar el aplazamiento de deudas que se hubieran generado con posterioridad a la declaración del concurso; y

2) Como conocía la Agencia Tributaria, como acreedor personado en el concurso de acreedores:

– *Con fecha 4 de diciembre de 2008* mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid se le declaró en situación de concurso de acreedores;

– Según *Informe de la Administración concursal, de 28 de abril de 2009*, en el apartado relativo a la "situación patrimonial del deudor", dice que "(...) de lo anterior se deduce que la masa activa de Grupo Inmobiliario Tremon S.A. es superior a la masa pasiva, por lo que la empresa se encuentra en una situación de superávit patrimonial, es decir, dispone de activo suficiente para hacer frente a sus obligaciones de pago (...)".

– Ante la Propuesta de convenio, plan de pagos y plan de viabilidad, la *Administración concursal* el 13 de diciembre de 2010 presenta al Juzgado su *Informe de Evaluación de propuesta de convenio*, señalando que "(...) en consecuencia, creemos que objetivamente existen bases suficientes para estimar que la propuesta podrá ser cumplida por la sociedad al tiempo que otorga cierta satisfacción de las expectativas de los acreedores en la recuperación de sus créditos en un marco de continuidad de la actividad productiva de la sociedad (...)".

En conclusión, entiende que a la vista de la tramitación del concurso se pone de manifiesto una dificultad de tesorería de carácter transitorio o coyuntural, no estructural, pues la sociedad tiene capacidad suficiente para generar los recursos necesarios para afrontar, entre otros, el pago del aplazamiento solicitado.

Solicita se acuerde la anulación del acuerdo denegatorio impugnado; así como que se le ponga de manifiesto el expediente administración por si procediera formular otras alegaciones.

Previa la puesta de manifiesto del expediente administrativo para *alegaciones y proposición de pruebas*, se formulan aquéllas por escrito de 5 de octubre de 2010 en el que "se ratifica plenamente en las alegaciones" de su mencionado escrito de interposición de la reclamación, a lo que añade que la Agencia Tributaria se refiere a "insolvencia" para denegar el aplazamiento, cuando es la propia Agencia Tributaria la que le adeuda una cantidad de más de 67 millones de euros, resultante de la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido -2004 a 2009– de la Inspección de los Tributos, a lo que considera que debe ser retenida la cantidad de más de 42 millones de euros (que ha sido recurrido en las instancias correspondientes), resultando adeudada, por lo menos, una cantidad de más de 25 millones de euros, muy superior al importe del que se solicita su aplazamiento.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en resolución de 20 de marzo de 2012 (R.G. 2951/2011), acordó desestimar la reclamación, confirmando el acuerdo denegatorio el aplazamiento solicitado.

TERCERO.- Por el Grupo Inmobiliario TREMON S.A. se interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional recurso contencioso- administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 20 de marzo de 2012 por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la denegación de la solicitud de aplazamiento de la autoliquidación de IVA efectuada el 19 de abril de 2011, liquidación nº A2895011536000782, correspondiente al IVA de marzo de 2011, dictada por la AEAT en relación con el expediente nº 281140392315R, del que resultaba una deuda a ingresar por importe de 3.233.792,03 €.

El *recurso contencioso-administrativo* interpuesto fue turnado a la Sección Séptima de la Sala de la Jurisdicción y resuelto en *sentencia de 9 de diciembre de 2013*, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad GRUPO INMOBILIARIO TREMON S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de marzo de 2012, a la que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho. Sin efectuar expresa condena en costas".

CUARTO.- Contra la citada sentencia la representación procesal del Grupo Inmobiliario Tremon S.A. preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y, formalizado por la Abogacía del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 20 de octubre de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Juan Gonzalo Martínez Mico**, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución dictada por el TEAC de fecha 20 de marzo de 2012, que desestimó el recurso de alzada promovido contra el acuerdo de la Delegación Central de Contribuyentes de la AEAT de 10 de mayo de 2011 que denegó el aplazamiento de pago de deuda tributaria solicitado por GRUPO INMOBILIARIO TREMON, S.A. (nº de expediente 281140392315R y liquidación A2895011536000782), referente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), autoliquidación correspondiente al mes de marzo de 2011, por importe a ingresar de 3.233.792,03 €.

SEGUNDO.- La Sala de instancia, recordando lo que ya dijo en sentencias de esta misma Sección de 7 de noviembre de 2008 – recurso 886/2006–, de 24 de mayo y 21 de junio de 2010 – recursos 632/08 y 631/08 –; y 2 de abril, 14 de mayo y 1 de octubre de 2012 – recursos respectivos 209/11, 214/12 y 212/11 –, entre otras, dictadas a instancia de la misma entidad recurrente y también sobre la denegación de aplazamientos de deuda, concluía en su Fundamento Jurídico Sexto que:

"En el presente caso, según el informe aludido emitido por la Administración Concursal, la situación económica en la que se encuentra la entidad recurrente es más estructural que coyuntural, pues aun cuando el patrimonio neto y los posibles créditos que pueda cobrar o le estén reconocidos sean superiores a las deudas, lo cierto es que la situación general, y la particular de la empresa, impide que por sí sola pueda salir de la situación en la que se encuentra, dependiendo de factores externos, como puede ser el cambio de tendencia financiera, del mercado inmobiliario, del convenio con los acreedores,... y prueba de ello, es que entre el año 2007 y el año 2008 ha tenido pérdidas por importe de 40 millones de euros.

Por otro lado, que se adopte el acuerdo del aplazamiento o no, no va a afectar a la situación concursal de la entidad, puesto que la Administración no podrá proceder a la ejecución individual, y si dicta la oportuna providencia de apremio, no conllevará los recargos de apremio correspondientes, como ha quedado indicado. Sin embargo, si no se acuerda el aplazamiento, no se deja inactiva a la Administración para poder defender los intereses generales de la sociedad.

Por todo ello, la Sala no puede sino compartir la conclusión de que la denegación del aplazamiento se encuentra debidamente justificada en el expediente, y en consecuencia, resulta ajustada a Derecho y debidamente motivada, pues es claro que la interesada conoce las razones por las que se le deniega el aplazamiento, no habiendo desvirtuado en forma alguna la existencia de las dificultades de tesorería que derivan de la situación concursal de la entidad, como se deduce de sus propias manifestaciones, por lo que de conformidad con lo dispuesto por los arts. 48 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, ha de confirmarse la resolución denegatoria impugnada".

TERCERO.- El recurrente formaliza su recurso en base a lo que, impropriamente, denomina "alegaciones":

Primera.- Falta de motivación de la **sentencia recurrida**. Artículo 88.1 c) LJCA. Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte.

La sentencia hoy recurrida confirma lo dispuesto en el acuerdo de denegación de la AEAT, ratificando la capacidad discrecional de la misma para decidir y entiende que está suficientemente motivada la denegación por el hecho de estar la recurrente en concurso de acreedores.

A tal efecto la recurrente manifiesta que el recurso contencioso administrativo interpuesto es denegado porque su situación de concurso voluntario refleja que "la situación económica en la que se encuentra la entidad recurrente es más estructural que coyuntural". Dicha afirmación es una obviedad e incurre en falta de motivación porque cualquier situación concursal lleva aparejada una iliquidez en el momento de solicitarse, lo que no significa que esta situación vaya a perdurar al final del concurso, previendo la Ley Concursal dos supuestos distintos como es la liquidación de la compañía –solo en, ese caso se da un supuesto real de iliquidez estructural–, o el convenio de acreedores, que no tiene que suponer una iliquidez pues el convenio parte de la posibilidad de pago, incluso íntegro, de las cantidades adeudadas con o sin quitas y habitualmente con alguna espera, lo que vendría a coincidir con la petición de aplazamiento que ahora se deduce. En este sentido, en su momento, junto con el escrito de demanda de 26 de abril de 2013, la recurrente aportó como documento legajo nº 9, copia de la sentencia nº 161/2012, de 18 de junio de 2012, del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid, de aprobación de la propuesta del Convenio de acreedores en su día aportado, sin quita de



ninguna clase, con el voto favorable del 77,34% de los acreedores y que prevé el pago íntegro de las cantidades adeudadas.

No se puede afirmar que la situación de concurso no sea transitoria, por definición es transitoria porque concluye en el tiempo en los términos que establece la Ley Concursal a partir de los cuales se decide sobre los hitos antes referidos de liquidación o convenio, pero por definición no puede inferirse que la situación de concurso lleve aparejada el criterio de no aceptación del aplazamiento deducido en la demanda.

Indicar que el concurso es la causa de la denegación del aplazamiento no integra la motivación exigida en las resoluciones judiciales; la recurrente, en la aportación documental que acompañaba con su escrito de demanda, reflejaba de forma explícita los correspondientes informes de la Administración concursal en los cuales se definía con plena claridad que la situación no era estructural sino coyuntural; a la vista de este soporte documental era razonable exigir, con fundamento en la tutela efectiva, que la Sala de instancia entrase a analizar tal situación e introducir el razonamiento que, partiendo de esa realidad documentada de transitoriedad, le lleve a sostener la concurrencia de la iliquidez; ausente tal razonamiento nos ubica en la arbitrariedad en la resolución ex artículo 9.3 de la CE y en el razonamiento vacío y apodíctico que parte del estereotipo de entender como situación de iliquidez definitiva la presentación del concurso de acreedores.

La sentencia hoy recurrida llega a la conclusión, sin ninguna base argumental sólida, de que el recurrente nunca será capaz de generar liquidez contradiciendo el informe de la Administración Concursal que establece que la situación económico-financiera de la empresa es de carácter coyuntural y no estructural y lo hace sin concretar los motivos que le llevan a concluir que la situación económico financiera de la sociedad es de carácter estructural.

En este sentido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo declara nulas las denegaciones de aplazamiento realizadas sin una motivación suficientemente fundada, sin perjuicio de la discrecionalidad que la Administración Tributaria tiene para otorgarlas (sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 12 de noviembre de 2009).

Segunda.- con respecto al aplazamiento del acto. Artículo 86.1 y 88.1. d) LJCA . Infracción de las normas estatales y jurisprudencia aplicable a la cuestión objeto de debate.

El segundo motivo se ha de centrar en que, siendo la crisis coyuntural, en momento alguno puede inferirse que exista una situación de iliquidez estructural.

La normativa infringida y aplicable al caso en concreto es la siguiente:

a) El artículo 65 de la Ley 58/2003 , apartado 1, regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago.

En este apartado 1 del artículo 65 LGT se condiciona la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago a la valoración de que las dificultades económico-financieras que impiden efectuar el pago en los plazos establecidos son transitorias. Ello supone que, cuando la petición de aplazamiento se formule por un obligado cuya insolvencia es indudable, se puede denegar la solicitud, salvo que se pruebe que ha variado la situación económica del solicitante.

b) El artículo 47 del Reglamento General de Recaudación recoge los motivos de inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, siendo inadmitidas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en los siguientes casos:

1.- Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

2.- Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos regulados en el artículo 305 del Código Penal , siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento de comprobación o investigación.

Según el recurrente, la sentencia recurrida ha infringido los preceptos a los que acabamos de referirnos porque tal y como recogen los mismos, el aplazamiento del pago se debe otorgar cuando la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo. Se debe, pues, valorar discrecionalmente la situación de la tesorería y dicha valoración y estudio no ha tenido lugar en el presente procedimiento, ya que en ningún momento se hace mención a cuáles han sido las pautas que se han seguido para determinar el supuesto carácter estructural de la situación económico financiera del recurrente.



Se tuvo pues que conceder dicho aplazamiento, porque como ha acreditado el Informe de la Administración concursal, la situación económico-financiera de la empresa es de carácter coyuntural y el Convenio de Acreedores ha sido suscrito por el 77,34% de aquellos.

La sentencia pasa por alto las alegaciones efectuadas por el recurrente y documentalmente probadas al respecto, por lo que, dado que la facultad de la Administración es discrecional, según la ley, ésta podría denegar el aplazamiento, pero siempre y cuando no resultase arbitraria o contraria a la norma y en el supuesto que nos ocupa se está confundiendo el término discrecionalidad con el de arbitrariedad, puesto que el recurrente formuló la petición de aplazamiento acreditando que tenía adhesiones al Convenio de Acreedores suficientes para demostrar que la Sociedad saldría de la situación concursal en que se encontraba.

CUARTO.- La cuestión que en este recurso se plantea se concreta exclusivamente en la adecuación o no a Derecho de la denegación de la solicitud de aplazamiento de deudas tributarias formuladas por el recurrente -el GRUPO INMOBILIARIO TREMON S.A.--.

La *regulación* de la institución que nos ocupa -el aplazamiento de pago de las deudas tributarias- viene contenida, en la materia que nos ocupa, en los siguientes preceptos:

a) El *artículo 65 de la LGT*, en su *apartado 1*, establece que, "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". Y en su *apartado 3* preceptúa que "Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria".

b) Por su parte, el *artículo 44 del Reglamento General de Recaudación*, aprobado por el *Real Decreto 939/2005*, de 29 de julio, establece en su *apartado 1* que 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, General Tributaria.

c) Y el *artículo 46, apartado 3, del propio Reglamento*, prevé que 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 lo impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

El *apartado 6 del artículo 46 del Reglamento* añade que "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 diez 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".

d) Finalmente, el *artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación* dispone 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", precepto que otorga a la Administración amplias facultades discrecionales en la valoración de las circunstancias concurrentes para la eventual concesión del aplazamiento (las razones de la imposibilidad de afrontar el pago como base de la concesión del aplazamiento, los problemas económico-financieros como justificación de la solicitud o la necesidad de prestar garantía en la forma prevista). En el ejercicio de sus facultades discrecionales de apreciación la Administración ha de actuar de acuerdo con los principios constitucionales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE) y con sujeción al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE).

A la luz de dichos principios es como ha de ser examinado el caso de autos, teniendo presente, como dice la sentencia de instancia, que la finalidad del aplazamiento y fraccionamiento de 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 del 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.



QUINTO.- El primer argumento del recurso se articula por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción, y bien podría ser inadmitido pues no denuncia ningún precepto como infringido por lo que debe ser desestimado, sin más.

La entidad recurrente confunde falta de motivación con motivación de la que discrepa. La Sala de instancia considera suficientes los razonamientos del acto administrativo porque, a su juicio, la situación de iliquidez del GRUPO INMOBILIARIO TREMON S.A. no es transitoria, sino estructural, habida cuenta de su declaración en concurso voluntario de acreedores, a lo que añade la circunstancia de que, como la propia demandante aduce, "el montante de las deudas que se encuentran en el mismo caso que examinamos es muy superior al discutido en el presente recurso", razones que le permiten concluir en la corrección de la valoración efectuada por la Administración.

Podrá estarse o no de acuerdo con dicho discurso argumental, pero desde luego constituye una motivación suficiente de la decisión jurisdiccional. Se ha de recordar, una vez más [véanse, por todas, las sentencias de 30 de septiembre de 2013 (casa. 1882/12, FJ 2º), 24 de enero de 2011 (casa. 485/07, FJ 2º), 24 de marzo de 2010 (casación 8649/04, FJ 3º) y 3 de febrero de 2010 (casación 5937/04, FJ 3º)], que la exigencia de motivación no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la *ratio decidendi* que la ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991, FJ 2º; 28/1994, FJ 3º; y 32/1996, FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes. La motivación tiene por uno de sus objetivos nucleares evitar todo atisbo de indefensión a quien perjudique la sentencia, facilitándole la crítica de la decisión mediante la clara exposición de las razones que han conducido al fallo y, por ende, el acceso al recurso procedente [sentencias de 9 de julio de 2009 (casación 1194/06, FJ 3º) y 25 de junio de 2008 (casa. 4505/05, FJ 3º)], oportunidad que no ha sido en este caso hurtada al Grupo Inmobiliario recurrente. A lo anterior se ha de añadir que una motivación no deja de serlo por escueta, porque esta exigencia constitucional no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º; 154/1995, FJ 3º; y 26/1997, FJ 2º).

SEXTO.- En lo que se refiere al segundo motivo, se centra en el examen y evaluación de la situación económica financiera de la recurrente y de que si no pudo hacer frente al pago fue porque su situación le impedía de forma transitoria, y no con carácter estructural, efectuar el pago de la deuda tributaria en los plazos establecidos.

La resolución del motivo requiere, como hemos dicho en la sentencia de 13 de octubre de 2015 (casa. nº 3393/2013), a propósito de un supuesto de hecho que guarda acusada analogía como el que ahora nos ocupa, que en la **regulación**, aplicable *ratione temporis* al caso de autos, **del aplazamiento en el pago de las deudas tributarias**.

1. 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", "conurrencia 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 (casa. 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.

2. En el *supuesto enjuiciado* , la decisión denegatoria se sustentó exclusivamente en el hecho de que el Grupo Inmobiliario Tremon 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 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 del Grupo Inmobiliario Tremon eran estructurales y no meramente transitorias. A juicio de esta Sala, yerra el Tribunal Económico-Administrativo Central cuando dice en su Fundamento de Derecho Tercero, in fine, que en el presente caso, en el acuerdo denegatorio del aplazamiento se hacen constar los motivos de denegación del aplazamiento. En el mismo yerro incurre la Sala de instancia en su Fundamento Jurídico Sexto al considerar suficientemente motivada la denegación del aplazamiento porque la situación económica en la que se encuentra la entidad recurrente es más estructural que coyuntural.

Hemos de concluir, por lo tanto, que, como denuncia la recurrente, el acto administrativo impugnado carecía de motivación, infringiendo los preceptos analizados en el anterior fundamento jurídico, infracción reproducida por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, al no haber reparado el defecto en su pronunciamiento. En la sentencia de 12 de noviembre de 2009 ya sostuvimos que la afirmación de que la falta de tesorería tenía carácter estructural, y no coyuntural, debió conllevar necesariamente, a las vista de los documentos aportados y que la propia Administración consideró suficientes para pronunciarse, un estudio, cálculo o análisis que permitiese fundamentar el supuesto carácter "estructural y no coyuntural" de la falta de liquidez



de la empresa, debiendo calificarse la motivación del acto recurrido, ante la ausencia de mayor concreción en referencia a los elementos de hechos de que disponía, como hueca, mera expresión ritual y formal, sin contenido alguno, descubriendo una evidente arbitrariedad en tanto que con dicha expresión cabría denegar, sin más, voluntaristamente, toda solicitud de aplazamiento, en tanto no se aporta dato alguno para integrar en concreto la exigencia legal. 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.

Como se ha dicho, esa carencia de motivación no podía ser subsanada después en la vía económico-administrativa ni en la jurisdiccional. No obstante, la Sala de instancia expone que "en el caso en debate se constata que en el acuerdo denegatorio del aplazamiento, de fecha 26 de febrero de 2010, se hace constar como motivos de la denegación: "Por apreciarse, con base en la documentación aportada y en los datos y antecedentes que obran en el expediente, que el deudor se encuentra en proceso concursal, lo cual determina la existencia de una situación de insolvencia que debe tratarse en el proceso concursal conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Los créditos por los que se solicita el aplazamiento son créditos contra la masa sujetos expresamente al orden de pago regulado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".

Y a la vista de lo anterior, la AEAT concluye en el sentido de que la sociedad recurrente no prueba la existencia de dificultades económico-financieras de carácter transitorio, sino que se limita a señalar la existencia de un superávit patrimonial en la entidad, lo que como dice el órgano gestor, lo único que indica es que, a juicio de la Administración concursal, hay activos para pagar la deuda, pero no es prueba de que sólo existan dificultades transitorias (FJ Cuarto).

Aparte de que el dato del montante de las deudas no fue valorado como debía por la Administración al adoptar su decisión, centrándose única y exclusivamente en la declaración en concurso voluntario de acreedores, lo cierto es que los jueces a quo debieron tomar en consideración otras afirmaciones del escrito rector, no negadas de contrario, para realizar un examen global de la situación, que no resultara sesgado: que el activo de la compañía era superior a su pasivo (incluidas todas las deudas tributarias), siendo el objetivo continuar con la actividad empresarial, y que en el momento de presentarse dicho escrito las adhesiones al convenio en el seno del concurso alcanzaba el 77,34% de la masa.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, también indebidamente, completa la motivación del acto impugnado afirmando que la sociedad recurrente no prueba la existencia de dificultades económico-financieras de carácter transitorio, sino que se limita a señalar la existencia, haciendo referencia a un informe de la Administración Concursal, de un superávit patrimonial en la entidad, que lo único que indica es que, a juicio de dicha Administración Concursal, hay activos para pagar la deuda concursal, pero no acredita que sólo existan dificultades transitorias.

Con independencia de que tal razonamiento debía estar incluido en el acto administrativo reclamado, el discurso resulta incompleto porque parte de premisas que no responden a la realidad: que la declaración en concurso voluntario de acreedores es sinónimo de dificultades financieras estructurales y que el deudor nunca va a poder hacer frente a sus obligaciones. La falta de rigor de ese razonamiento queda evidenciada por el hecho de que después fuera aprobado un convenio con la adhesión de la práctica totalidad de los deudores.

SÉPTIMO.- Procede, por tanto, estimar el recurso de casación y anular la sentencia impugnada.

Resolviendo el debate en los términos suscitados, conforme nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, hemos de acceder al segundo de los pedimentos interesados en el escrito de interposición del recurso de casación. Esto es, estimando el recurso contencioso-administrativo, anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y el acto de denegación del aplazamiento interesado por el Grupo Inmobiliario Tremon de la deuda de 3.233.792,03 euros, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido marzo/2011, por carecer este último de motivación.

Este defecto, el de motivación, no impediría que esta Sala, en uso de su plena jurisdicción, se pronunciara sobre el fondo de la cuestión y decidiera, en definitiva, acerca del aplazamiento interesado, sin embargo carece de elementos de juicio suficientes al efecto, que le impiden decidir aquí y ahora si las garantías presentadas resultaban bastantes e idóneas. Por lo tanto, como se nos pide por la recurrente, procede retrotraer las actuaciones para que la Administración, siguiendo los criterios de esta sentencia, se pronuncie motivadamente sobre la solicitud de aplazamiento, en el bien entendido que todo debate que pueda abrirse en relación con el nuevo acto que se dicte deberá tramitarse como incidente de ejecución de esta sentencia por el cauce de los artículos 103 y siguientes de la Ley de esta jurisdicción.



OCTAVO.- La estimación del recurso de casación determina que, en virtud del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, no proceda realizar una condena sobre las costas causadas en su tramitación, pronunciamiento que, atendiendo a apartado 1 del mismo precepto, en la redacción anterior a la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), debemos hacer extensible a las de la instancia.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación interpuesto por el GRUPO INMOBILIARIO TREMON S.A., contra la sentencia dictada el 9 de diciembre de 2013 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 182/2012, que casamos y anulamos.

En su lugar;

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo instado por dicha entidad frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central el 20 de marzo de 2012, que declaró no haber lugar a la reclamación 2951/11 contra la resolución aprobada el 10 de mayo de 2011 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, denegatoria del aplazamiento en el pago correspondiente a la liquidación A2895011536000782, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al mes de marzo de 2011, con un importe de 3.233.792,03 euros, actos administrativos que anulamos.

2º) Ordenamos retrotraer las actuaciones administrativas al momento anterior al pronunciamiento del mencionado acto administrativo originario, para que, con arreglo a los criterios señalados en esta sentencia, sea dictado uno nuevo suficientemente motivado.

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto las de instancia como las de esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- **Juan Gonzalo Martinez Mico**.- Rafael Fernandez Montalvo.- **PUBLICACION**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.