

Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen

El aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria son instituciones de uso frecuente en la crisis económica que nos afecta. Pero en su regulación se observa, además, una consideración específica de los momentos críticos de la actividad económica, ya sea en su nacimiento, en el desarrollo de su actividad o en su transmisión. Dicha consideración se evidencia en diversos aspectos y menciones, tanto de su regulación genérica en la LGT, como en la normación específica en algunas leyes tributarias. El delimitar y comparar tal ámbito material de aplicación permite apreciar la coherencia y coordinación de las normas jurídicas en el tratamiento, no tan solo de las crisis cíclicas y generales como la actual, sino de los momentos críticos que sufren las actividades económicas.

Palabras clave

Aplazamiento, fraccionamiento, momentos críticos, extrafiscalidad,

Abstract

The deferment and the division of the tax debts are mechanism frequently used in the actual economic crisis. But in their regulation is usually observed an specific consideration on the critical moments of the economic activity. This consideration is evident in different aspects, both of its generic regulation of the LGT, as in the specific norm in some tax laws. Limit and compare this material scope allows appreciate the consistency and coordination of the legal rules in the treatment of not only the cyclical and general crisis like the present one, but also in the critical moments that the economics activities suffer.

Keywords

Deferment, division of debt, critical moments.

Sumario

1. Momentos críticos de la actividad económica
2. Aplazamiento y fraccionamiento: Fundamentos y clasificación
3. Aplazamiento y fraccionamiento genérico
 - 3.1. La producción y el empleo
 - 3.2. Condiciones que aseguren la viabilidad económica
4. Aplazamientos y fraccionamientos específicos
 - 4.1. Transmisión gratuita de empresa familiar
 - 4.2. Nacimiento y consolidación de la sociedad limitada nueva empresa

1. Momentos críticos de la actividad económica

Las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, si bien poseen un ámbito genérico de aplicación, se observa una consideración específica de la actividad económica. Dicha consideración se evidencia en diversos aspectos y menciones, tanto de su regulación genérica en la LGT, como en la normación específica en algunas leyes tributarias. La especial consideración de la actividad económica en el contexto tributario no resulta extraña en tanto que dichas normas gravan una realidad económica. Ahora bien, singularizar el trato de una concreta fuente de renta, aquella que deriva del ejercicio de una actividad económica de carácter empresarial o profesional, supone una distinción que resulta necesario explicitar. Pues en ningún caso es admisible tratos discriminatorios basados, únicamente, por consideración al origen de la renta. La actividad económica de la empresa y de los profesionales únicamente puede justificar un trato peculiar y diferencial en la medida que su actividad suponga algún beneficio social. *Prima facie* aparecen consideraciones extrafiscales o ultrafiscales, como justificadoras de regímenes más favorables o diferenciables. En la medida que la actividad económica de la empresa favorece el progreso y desarrollo social y económico, determinado por las normas Constitucionales en sus principios rectores de la política social y económica, podrá justificarse regímenes singulares y tratos específicos, porque éstos no serán más que el reconocimiento de un aspecto diferencial que justifica una consideración acorde. Así cuando las actividades económicas en cuestión supongan condiciones más favorables al progreso económico, solventen más eficazmente coyunturas de crisis y favorezcan al empleo en los términos del art. 40 y art. 42 de la CE, o favorezcan la investigación del art. 44 de la CE, o favorezcan la integración de las personas discapacitadas del art. 49 de la CE... u otras medidas contenidas en el mencionado Capítulo III podrán justificar un trato diverso atendiendo a su carácter diferencial.

En otro orden de consideraciones la situación actual de crisis económica plantea la operatividad de las instituciones tributarias del aplazamiento o fraccionamiento como una medida eficaz para paliar sus efectos. La crisis económica mundial que nos afecta ha dado como resultado un inestable sistema financiero, en el que las empresas y familias están viendo limitado el acceso al crédito para el desarrollo de su actividad económica. El Gobierno, para intentar minimizar las consecuencias de tal situación en la economía española, ha aprobado un plan que gira en torno al crédito¹. El crédito según tales premisas constituye un elemento básico para tratar dicha situación de crisis, ya que origina una transferencia temporal de poder adquisitivo, a cambio de un compromiso de su reembolso con intereses. Dicho aspecto tiene una pluralidad de efectos económicos que se estiman adecuados para la situación actual, y en los cuales no entraremos por no resultar nuestro objeto. En clave más jurídica, el crédito comporta sobre todo un derecho subjetivo que deriva de una relación obligatoria, y que se contrapone a débito. Tal posición jurídica de poder y exigencia tiene su origen, como regla general, en la entrega previa de una cuantía mediante un acuerdo de las partes, o bien por la existencia de una obligación legal cuyo pago se difiere.

Ahora bien analizar y contextualizar la operatividad del crédito tributario, la crisis, y las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, requiere de algunas precisiones. Precisiones que nos ayuden a ubicar el carácter ordinario que el aplazamiento y fraccionamiento tributario posee en tal contexto.

1 Plan Español para el Estímulo de la Economía y el Empleo, más conocido como Plan E. El mencionado Plan E consta de cuatro ejes de actuación: Medidas de apoyo a empresas y familias, Medidas para el fomento del empleo, Medidas financieras y presupuestarias, Medidas de modernización de la economía.

El aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario resulta una institución de uso frecuente en tiempos de crisis como el que nos afecta. Ahora bien, se trata de instituciones ordinarias y no excepcionales, por lo que su eficacia y aplicación ha de ser considerada en tales parámetros

Por un lado el entendimiento de lo que es una crisis no siempre resulta claro, pues lo que para unos es un momento dramático, para otros una situación de oportunidad. De acuerdo al diccionario de la Lengua Española crisis alude a la “Situación de un asunto o proceso cuando está en duda la continuación, modificación o cese”, también resulta un “momento decisivo de un negocio grave y de consecuencias importantes”. Partiendo de tales significados podemos definir la crisis como un momento decisivo en el funcionamiento de un sistema u organización que comporta un cambio cualitativo, ya sea para su continuación o modificación, o ya sea para su cese. Ahora bien, dado que la crisis supone una alteración en el modo de operar anterior, genera inseguridad por lo que comúnmente se asocia a una situación de ruptura con connotaciones negativas.

Por otro lado se han de distinguir dos tipos de crisis o de momentos críticos. La crisis económica, como realidad histórica que se produce de manera generalizada en un contexto político, económico y social y que presenta un aspecto complejo, en la que intervienen múltiples causas en su generación y a la que han de concurrir una pluralidad de medidas para su solución. Los momentos críticos, o situaciones de dificultad que se pueden originar por la dinámica habitual de las relaciones jurídicas o económicas, y que poseen unas causas y medidas de solución más precisas. En este último sentido, el inicio de una actividad económica empresarial comporta una cierta complejidad, también en la fase de reestructuración, o en el momento de transmisión de algunas de tales actividades se dan momentos de dificultad económica en donde el crédito puede jugar un importante papel. Así existen situaciones críticas endógenas, propias de la dinámica de la actividad y momentos críticos, o situaciones críticas exógenas, propias del contexto económico o sociopolítico general asociadas a la situación económica actual.

Las distintas crisis y momentos críticos pueden necesitar medios específicos para intervenir, pero también puede suceder que se origine una yuxtaposición de mecanismos de intervención. Este es el caso del aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario, que siendo como es una medida ordinaria, posee un uso eficaz para solucionar o remediar situaciones extraordinarias generalizadas, como la crisis del momento histórico vivido.

La regulación analizada sobre el aplazamiento y fraccionamiento posee la consideración de norma ordinaria, a pesar de la diferenciación anterior entre momentos críticos originados por factores históricos de crisis generalizada, y los que tienen lugar por eventuales sucesos propios de su nacimiento, cambio o transmisión. Dentro de tal carácter la LGT manifiesta un interés específico por preservar la producción y la empleabilidad de la empresa, en tanto que supone un valor positivo de estabilidad social y económica. Mientras que en determinadas normas impositivas prevén un tratamiento de determinados momentos críticos, en donde se vela por la viabilidad de empresas de reducidas dimensiones vinculada a concretas circunstancias de su nacimiento o transmisión.

El aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario resulta una institución de uso frecuente en tiempos de crisis como el que nos afecta. Ahora bien, se trata de instituciones ordinarias y no excepcionales, por lo que su eficacia y aplicación ha de ser considerada en tales parámetros. El aplazamiento y fraccionamiento resulta una medida ordinaria para el cumplimiento de la obligación del pago, por lo que la aplicabilidad de dicha medida a momentos históricos de crisis no lo es por su carácter específico, sino por la frecuencia en que concurren los presupuestos que la originan. El fundamento de dicha institución es facilitar el pago, favorecer el cumplimiento de la obligación tributaria en caso de que existan dificultades transitorias. Pues el obligado no elude el tributo, sino que persiste un interés en su cumplimiento, pero dado su concreta situación se le permite tal diferimiento temporal. Así ha de existir una situación económico-financiera que impide el pago de forma transitoria, con independencia de que la deuda esté en periodo voluntario o ejecutivo, siempre que el deudor sea solvente.

No obstante la crisis de la actividad económica, y su repercusión en la vida empresarial, se manifiesta en el aplazamiento y fraccionamiento a través de un específico tratamiento de la LGT a los supuestos en que afecte a las condiciones de producción y empleo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de la adquisición de la empresa individual, o en el Impuesto sobre Sociedades respecto del nacimiento de la nueva empresa. En el presente artículo pretendemos poner de relieve los distintos mecanismos previstos en las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento para afrontar la falta de liquidez en momentos críticos de las actividades económicas. A tal efecto se analiza tanto el régimen generalmente aplicable previsto en la LGT como algunas regulaciones específicas previstas en impuestos concretos. Tal visión nos ha de permitir apreciar la adecuación, coherencia y coordinación de las normas jurídicas reguladoras del aplazamiento y fraccionamiento para abordar el tratamiento de los momentos críticos en las actividades económicas.

2. Aplazamiento y fraccionamiento: fundamentos y clasificación

Aplazar y fraccionar son dos conceptos diversos con un mismo régimen en la LGT. Aplazar alude a dilatar temporalmente, o sea, supone efectuar el pago total de la deuda en un momento posterior al establecido². Fraccionar refiere a dividir una cosa en partes o fracciones, lo cual implica realizar pagos parciales en fechas posteriores a la que correspondía su exigencia. En ambos casos existe una demora en el pago si bien, en un caso, se fija un nuevo periodo de pago de la totalidad de la deuda y, en el otro, se establecen diversos momentos de pago³.

La delimitación de tales instituciones jurídicas tiene una perspectiva sustantiva y otra procedimental. La sustantiva aparece vinculada al pago, a las consecuencias del impago puntual: el nacimiento de recargos ejecutivos y/o intereses de demora. La perspectiva procedimental aparece vinculada al procedimiento

2 De acuerdo con su definición en el Diccionario de la Real Academia aplazar es “dilatar, retardar o suspender la ejecución de una cosa”.

3 Ver sobre su concepto a MORENO FERNÁNDEZ, JI.: “El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias” en CHECA GONZÁLEZ, CI., GARCIA LUIS, T., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, JI.: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. Valladolid, 1996, 230-231. También en FALCÓN y TELLA: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas. Madrid. 1995, pág. 500.

de recaudación cuyos efectos serán diversos, según se origine la solicitud de dicho incidente en periodo voluntario o en ejecutivo. Ambas dimensiones convergen en unos mismos fundamentos

2.1. Fundamentos

El fundamento del aplazamiento y fraccionamiento se haya vertebrado por la conjunción de diferentes consideraciones; las que atañen a la posición jurídica del obligado, a los valores que imperan en la relación obligacional, y a los intereses administrativos y públicos en general.

En consideración al obligado y su posición jurídica. Tales instituciones permiten el cumplimiento de la obligación de pago del contribuyente que, deseando efectuarlo, se ve de manera transitoria en dificultades financieras. El aplazamiento o fraccionamiento, si bien supone un indicio de aceptación de la deuda tal y como está determinada, no siempre puede deducirse tal sentido. La STS de 5 de octubre de 1992 (F.J. 2º) reconoce la posibilidad de optar por solicitar un aplazamiento en supuestos de impugnación de la deuda tributaria. Así, puede existir una voluntad contraria a la deuda evidenciada por un recurso o por otra manifestación. Por consiguiente, los indicios de conformidad con la deuda, derivados de la solicitud de su aplazamiento o fraccionamiento, pueden desvirtuarse por actos previos, coetáneos o posteriores. Es ésta una faceta que enfatiza al aplazamiento o fraccionamiento como derecho del deudor, dentro de los parámetros legales de su conformación, a modalizar el pago.

El aplazamiento o fraccionamiento en relación a los valores que vertebran la relación jurídica tributaria, introducen notas de flexibilidad y equidad en las relaciones tributarias sin lesionar el derecho del acreedor⁴. Este aspecto explicita la necesaria proporcionalidad que ha de existir entre las condiciones administrativas impuestas al aplazamiento y fraccionamiento concedido, en relación a la situación del obligado. Toda actuación administrativa que posea márgenes de decisión -aún la reglada sobre la base de conceptos jurídicos indeterminados- ha de estar guiada por el principio de proporcionalidad como criterio derivado de la interdicción de la arbitrariedad.

En el diseño de tales instituciones también se tiene en consideración los intereses administrativos, y públicos en general, en tanto que dichas formas de pago requieren menos esfuerzos económicos y personales en su exigencia, además de velar por fines macroeconómicos y sociales en momentos coyunturales de crisis⁵. Así se tutela a fines administrativos, en tanto que tales medidas acentúan la eficiencia gestora de la Administración. Como intereses públicos más generales el legislador, además de los fines fiscales que velan por la recaudación de la deuda, tiene presente otros fines de política social y económica, netamente extrafiscales o ultrafiscales, visibles en el tratamiento que efectúa de los medios de producción y empleo.

Esta pluralidad de fundamentos hace que su conformación sea también poliédrica. Para ello se conjuga una aplicación administrativa flexible, en base a un gran número de conceptos jurídico indeterminados, junto con el hecho de constituir una medida ordinaria para el cumplimiento de la obligación, sujeto a

4 CALVO ORTEGA, R.: "Aplazamiento y fraccionamiento en el pago" en HAB.: *Los nuevos reglamentos tributarios*. Aranzadi. Navarra, 2006, pág. 240.

5 También en tal sentido ROMERO GARCÍA, F.: "El instituto jurídico del aplazamientos y fraccionamiento de la deuda tributaria", n° 141. *Civitas REDF*, 2009, pág. 170.

una verificación reglada de sus componentes. El aplazamiento y fraccionamiento no posee un carácter discrecional, si bien comprende buenas dosis de imprecisión por los conceptos jurídicos indeterminados en que aparece delimitado.

Tal carácter reglado, conformado por una pluralidad de conceptos indeterminados, preordena la revisión y control de la actividad administrativa. El hecho de que la LGT (art. 65.1) y el R.D. 939/2005, de 29 de julio por

el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación -en adelante RGR- (art. 44.1) señale que la Administración podrá aplazar o fraccionar no significa una decisión discrecional, pues establece los requisitos para su concesión. Verificados los mismos, la decisión es una, por eso la Administración se limita a evaluar la concurrencia de los presupuestos habilitantes, en tal sentido se pronuncia, entre otras, la STS 10 de abril 2001 (LA LEY 8983/2001)⁶. Tales afirmaciones se ven corroboradas también por su presupuesto de aplicación.

El presupuesto del aplazamiento y fraccionamiento reside, según el tenor legal, en “cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos” (art. 65.1 de la LGT). Es un presupuesto de aplicación amplio, basado en la concurrencia de dificultades económico-financieras de carácter transitorio, que no estructurales⁷. Para su concesión se precisan dos requisitos: uno formal, la previa solicitud y, otro material, que exista una situación económico financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago.

El primero, implica evidenciar una voluntad de efectuar el pago y no eludir su cumplimiento. Dicha intención se manifiesta, tanto de la voluntad del obligado ante su solicitud, como de las circunstancias materiales concurrentes que hacen posible el mismo. El segundo, el requisito material, ratifica la posibilidad del cumplimiento pretendido. Se ha de poseer la capacidad real o potencial para generar los recursos necesarios que constituyen el pago diferido. En tal sentido el aplazamiento o fraccionamiento establecido habrá de ser adecuado y proporcionado para tal fin. Es una situación objetiva que precisa acreditar la dificultad de tesorería y cuya valoración no es discrecional⁸. Se ha de tener presente que tales instituciones se aplican en el seno del procedimiento de recaudación y, como todo procedimiento de aplicación de los tributos, sus actos son reglados según el art. 6 de la LGT.

Para su concesión se valora la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos. No se trata de una dificultad insuperable o estructural. Su concesión supone un pronóstico favorable sobre la viabilidad y liquidez futura para el pago de la deuda aplazada o fraccionada. La concesión es un juicio previo en

La STS de 5 de octubre de 1992 (F.J. 2º) reconoce la posibilidad de optar por solicitar un aplazamiento en supuestos de impugnación de la deuda tributaria

6 Si bien aún existen pareceres administrativos renuentes a esta orientación como la Res del TEAC de 11 de febrero de 2004 (rec. Extraordinario) que señala que es de calificación discrecional administrativa la situación transitoria de Tesorería. También la SAN 12 de febrero de 2004 (LA LEY 37546/2004).

7 En tal sentido se pronuncia la SAN 14 de enero 2000 (LA LEY 15582/2000), 12 de febrero 2004 (LA LEY 37546/2004).

8 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, 2005, pág. 323.

La prueba, en todo caso,
recae sobre el obligado
a la hora de acreditar el
carácter transitorio del
impago

virtud del cual, y sobre elementos objetivos, se contempla la viabilidad de la entidad y se efectúa un pronóstico razonable respecto del pago de la deuda tributaria. Es un juicio realizado sobre la base de conceptos jurídicos amplios y genéricos valorados por el acreedor y, dado su carácter reglado, supervisables por la jurisdicción. Para determinar dichos conceptos jurídicos indeterminados MORENO

FERNÁNDEZ diferencia, siguiendo la categorización genérica de GARCÍA DE ENTERRÍA, entre: a) ámbito de certeza positiva, situaciones a las que cabe otorgar la solicitud, y que aparecen integradas por contextos de iliquidez en que el activo es superior al pasivo pero el circulante es insuficiente, b) de certeza negativa, en las que existe insolvencia del deudor y una situación de iliquidez estructural, y c) una franja de incertidumbre, en donde existe liquidez pero su cumplimiento origina la iliquidez respecto de otras deudas de vencimiento próximo⁹. En tal franja de incertidumbre el cumplir con algunas deudas perjudicaría la marcha de la actividad. Se trata de una liquidez precaria que condiciona la viabilidad del pago o la marcha de la actividad. La prueba, en todo caso, recae sobre el obligado a la hora de acreditar el carácter transitorio del impago, pudiéndose aportar indicios de la mejora futura –real o potencial- o la viabilidad exitosa.

Llegados a este punto es necesario también diferenciar el aplazamiento de la suspensión, para identificar más propiamente su naturaleza como institución jurídica diversa. La suspensión posee un gran paralelismo con el aplazamiento en tanto que difiere el cumplimiento a un momento posterior. No obstante existe una gran variedad de causas o motivos que dan lugar a dicha suspensión, con lo que una única diferenciación genérica resulta difícil. El motivo que habitualmente origina la suspensión es la impugnación de un acto administrativo con la consiguiente garantía. La suspensión por tal motivo se inscribe en un contexto en que se cuestiona la validez o extensión de la deuda tributaria, ya sea mediante la interposición de un recurso de reposición –art. 224.1 de la LGT- o, ya sea una reclamación económico-administrativa –art. 233.1 de la LGT-. En tal orientación, y teniendo presente el concreto motivo de suspensión, en el aplazamiento no se cuestiona la validez del acto, al contrario, se reconoce la deuda y quiere cumplirse en un momento posterior. Por ello se habla de que el aplazamiento supone diferir dicho cumplimiento por motivos extrínsecos al propio acto, derivados de la dificultad de tesorería ante la falta de liquidez, mientras que la suspensión supone una paralización de la vigencia de dicho acto por cuestiones intrínsecas, ya que cuestionan su validez¹⁰.

Señalado lo anterior, cabe tener presente que la suspensión abarca otros muchos supuestos, algunos de ellos no precisan de garantía para su operatividad, y en los que no se da la automaticidad del caso anterior y han de ser reconocidos por la Administración. Son supuestos heterogéneos que dificultan una categorización única de las causas o motivos de suspensión. En tal sentido, cabe referir, la compensación por devolución a terceros sin presentar garantía (art. 62.7 de la LGT), o el pago a Administración incompetente (art. 62.8 de la LGT). En la misma línea, pero contextualizados en el procedimiento de recaudación, se da la suspensión impropia del art. 165.2 de la LGT –impropia en la medida que deriva

9 MORENO FERNÁNDEZ: “El aplazamiento o fraccionamiento...” Op. cit., pág. 113-114.

10 Ver MORENO FERNÁNDEZ: “El aplazamiento o fraccionamiento...” Op. cit., pág. 233.

de una exigencia errónea-, el caso de las tercerías del art. 165.4 y 5 de la LGT o el supuesto previsto en el art. 55 de la Ley 22/2003 sobre concurso. Ante tal panorama resulta difícil una diferenciación, dada la heterogeneidad de causas de suspensión, y el hecho de que el aplazamiento no es necesariamente incompatible con la discrepancia o impugnación del acto administrativo¹¹. Por ello se han de reconducir las diferencias entre aplazamiento y suspensión a la determinación del momento de su cumplimiento. En la suspensión no se conoce el momento concreto en que vaya a realizarse el cumplimiento, mientras que en el aplazamiento se señala un día concreto y preciso.

2.2. Clasificación

El aplazamiento y fraccionamiento son instituciones muy versátiles por lo que, desde una perspectiva normativa, existen numerosos criterios que permiten clasificarlas

- a. Según la deuda pública de que se trate. El aplazamiento y fraccionamiento de la deuda pública en general se regirá por lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria¹². Si se trata de deuda tributaria, por lo que establecido en la LGT y el Reglamento General de Recaudación. Se singulariza el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria por las siguientes características: 1º. Se trata de un crédito tributario, o sea, reconocido y regulado por normas de tal naturaleza y que abarca las menciones integradas como deuda tributaria en el art. 58 de la LGT. 2º. El acreedor con capacidad para exigir su cumplimiento es la Administración tributaria¹³. 3º. Quien puede solicitarlo no solamente es el contribuyente sino también los responsables, retenedores, y en general cualquier obligado previsto en el art. 35 de la LGT.
- b. Según se trate de deuda tributaria o de sanción. Existe la posibilidad de aplazar y fraccionar las sanciones aunque no aparezcan vinculadas a la reducción por pronto pago del art. 188 de la LGT, su supuesto habitual¹⁴. Así se deriva de lo dispuesto en el art. 190.3 de la LGT en tanto que remite la recaudación de las sanciones a las normas tributarias reguladoras de tal procedimiento tributario (Capítulo V del Título III). En tal sentido, y como ratifica el art. 2 del RGR, la gestión recaudatoria abarca el cobro de todas las deudas y sanciones tributarias y, más extensamente, recursos de naturaleza pública.

11 En tal orientación la STS de 8 de junio de 2002 ratifica que el régimen de suspensión y aplazamiento son distintos.

12 Dicho precepto señala que: "1. Podrán aplazarse o fraccionarse, devengando el correspondiente interés de demora, las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal, en virtud de una relación jurídica de derecho público, en los casos, por los medios y a través del procedimiento establecido reglamentariamente. Dichas cantidades deberán garantizarse excepto en los casos siguientes: a) Los de baja cuantía cuando sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Hacienda. b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, salvo que ello produjera grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública estatal. 2. El aplazamiento y fraccionamiento de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal por las comunidades autónomas y las corporaciones locales se regirá por su legislación específica, la cual tendrá en cuenta la necesaria reciprocidad entre administraciones."

13 Sin perjuicio de los supuestos de parafiscalidad respecto de las cuotas de la Seguridad Social.

14 Ver en este sentido mi libro sobre La graduación de las sanciones en la nueva LGT, si bien teniendo presente las modificaciones que introdujo en esta temática la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Estrechamente relacionado al ámbito punitivo sancionador cabe tener presente el trato efectuado de las reducciones de la sanción y del recargo voluntario extemporáneo. Por un lado, se regula el caso de aplazar o fraccionar la deuda y la sanción en las actas con acuerdo en el art. 155.5 de la LGT en relación al art. 188.2, a) de la LGT. Cuando el objeto de aplazamiento o fraccionamiento es la sanción se regula específicamente el supuesto del pronto pago y aquietamiento del art. 188.3, b) de la LGT. Por otro lado, si lo que se aplaza es el ingreso de la deuda en el recargo extemporáneo antes de requerimiento del art. 27.5 de la LGT.

Resulta cuando menos curioso que la regulación del aplazamiento y fraccionamiento tributario se aplique al ámbito punitivo de manera plena y sin peculiaridad alguna

A este respecto resulta cuando menos curioso que la regulación del aplazamiento y fraccionamiento tributario se aplique al ámbito punitivo de manera plena y sin peculiaridad alguna. Tal aspecto evidencia la proximidad que, a juicio del legislador, existe entre deuda y sanción, a pesar de que formalmente no se integre la una dentro de la otra. Dado los fines de la sanción, su ejecución precisaría de un tratamiento diferenciado acorde a su naturaleza.

De ahí que se habría de tener presente el caudal

y las posibilidades de pago del infractor, derivada de situación patrimonial en relación a las cargas personales y familiares. Todo ello de forma análoga, pues su naturaleza lo es, a lo previsto en el Código penal en el art. 50.5. También, y en la misma línea, habría de existir un órgano sancionador que con mayor objetividad e imparcialidad –que no necesariamente independencia-, de manera motivada, y con la adecuada ponderación de las anteriores circunstancias, determinara el pago y su fraccionamiento¹⁵. En tales consideraciones se evidencia la necesidad de un procedimiento independiente, no tan sólo para aplicar la sanción, sino también para su ejecución y así preservar las garantías propias del ámbito punitivo. Se ha de tener presente que la remisión legal al procedimiento de recaudación no se adecua a la perspectiva sancionadora pues, ni los periodos de pago, ni las consecuencias del impago -intereses y recargos- son aplicables, o lo son en otro sentido. De manera consecuente es preciso un tratamiento, en una orientación estrictamente punitiva, de los distintos incidentes procedimentales -suspensión, fraccionamientos...- que en el curso del procedimiento sancionador se originen.

- c. Según su eficacia y la ley tributaria que los regule. El aplazamiento y fraccionamiento podrá ser general, si se aplica con tal carácter a todas las deudas tributarias. En tal contexto la regulación de la LGT tendrá dicha consideración¹⁶. También podrá ser específico cuando la ley propia de los diversos impuestos contenga alguna regulación. Dicho eventual régimen se aplicará con preferencia sin que elimine la vigencia supletoria de la regulación general.

En tal sentido algunos impuestos establecen una regulación puntual y parcial de dicho régimen. Cabe citar como la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) solo menciona la posibilidad de fraccionar, remitiéndose al reglamento su concreción –art. 97.2 de la LIRPF¹⁷. La ausencia de mención respecto del aplazamiento no cabe entenderla como una negación a tal posibilidad, sino como una ausencia de especificidad por lo que se aplicará el régimen general de la LGT. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) también contiene una normación específica, que será objeto de algunos comentarios, en donde se diferencia el régimen del aplazamiento y del fraccionamiento en relación a impuestos y bienes concretos. También en la imposición aduanera existe una normación

15 Ver también en dicha orientación el art. 50.6 del Código Penal.

16 Redunda en tal criterio el art. 81 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien con una mención incompleta al Reglamento General de Recaudación.

17 El art. 62.2 del R.D. 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) es quien desarrolla genéricamente la cuestión y de manera específica para fallecimiento, y el art. 63 RIRPF respecto de la pérdida de la residencia en España.

específica al respecto¹⁸. Incluso en normas de rubrica genérica mercantil se contienen normas tributarias con especialidades en materia de aplazamiento y fraccionamiento, nos referimos a la sociedad limitada nueva empresa que será objeto de análisis.

- d. Según el momento procedimental en que se solicite. Si se efectúa en periodo voluntario o en periodo ejecutivo poseerá una eficacia suspensiva o no, y consecuencias diversas como se encarga de desarrollar para el periodo voluntario el art. 161.2 y art. 65.5 de la LGT, y para el periodo ejecutivo el art. 65.5 de la LGT. A este respecto reiteran las STS de 26 de octubre de 2004 y 2 de marzo de 2005 que el vencimiento del periodo voluntario no se origina mientras este pendiente de resolución el expediente de solicitud de aplazamiento instado en dicho periodo. Respecto de la solicitud en periodo voluntario la Ley de Haciendas Locales introduce –art. 10– la posibilidad de que las ordenanzas fiscales puedan no exigir intereses de demora a los aplazamientos o fraccionamientos formulados en tal momento. Tal beneficio podrá aplicarse a los impuestos locales obligatorios, dado que han de ser deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.
- e. Según las consideraciones fiscales o extrafiscales sobre las que se valore su concesión. Las primeras, han sido referidas al hablar del fundamento de dichas instituciones, y basculan en consideraciones relativas a la posición del obligado, la relación obligacional y a los intereses administrativos vehiculados. Las segundas, sin desconocer los anteriores criterios, también contemplan otros aspectos de política social o económica. Dentro de las consideraciones extrafiscales o ultrafiscales cabe tener presente el tratamiento específico de los aplazamientos y fraccionamientos que afecten a los medios de producción y empleo, por su relación al derecho al trabajo art. 35 de la CE, o a la protección de la productividad del art. 38 de la CE, o a determinados bienes sensibles –en caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones– como la vivienda del art. 47 de la CE.

Es en tal contexto extrafiscal en el que cabe encuadrar la versatilidad de dichas instituciones en tiempos de crisis y, en particular, en la exégesis de la mención relativa a la producción y el empleo.

3. Aplazamiento y fraccionamiento genérico

Es aquel regulado por la LGT para todo tipo de impuestos y clases de deudas en tal sentido posee una aplicación supletoria y subsidiaria en defecto de regulación específica. En su seno se aprecia una preocupación por el mantenimiento de la actividad económica evidenciada por el tratamiento específico a la producción y el empleo a la hora de aplazamiento y fraccionar deudas que no lo son o de eximir de preceptiva garantía, también en el establecimiento por la Administración de las concretas circunstancias cuantitativas y cualitativas de tales instituciones.

3.1. La producción y el empleo

Tal criterio posee doble función, una relativa a la deuda tributaria, al permitir el aplazamiento y fraccionamiento de deudas que generalmente no lo son (retenciones e ingresos a cuenta) y, otra relativa a dispensar de la garantía necesaria. Sobre tales consideraciones procede delimitar las menciones legales que regulan tales aspectos. Si bien cabe señalar que concurren los mismos requisitos para dispensar la garantía y para permitir el aplazamiento y fraccionamiento de determinadas deudas (retenciones e ingresos

18 Ver art. 226 a 229 del Código Aduanero Reglamento (CEE) N. 2913/1992 del Consejo

Respecto de la solicitud
en periodo voluntario
la Ley de Haciendas
Locales introduce –art.
10- la posibilidad de
que las ordenanzas
fiscales puedan no exigir
intereses de demora
a los aplazamientos
o fraccionamientos
formulados en tal
momento

a cuenta). Dicha regulación se efectúa en el art. 82.2, b) de la LFGT, el cual alude conjuntamente a dos requisitos para conceder la dispensa de garantía:

El primero, carecer de bienes suficientes. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento origina en la Administración la obligación de investigar la existencia de bienes y derechos susceptibles de ser aportados como garantía. En caso de que fueran hallados se requerirá su aportación¹⁹. La determinación de la suficiencia de la garantía es un concepto jurídico indeterminado, de apreciación reglada, que aparece desarrollado en el art. 48.4 del RGR. No existiendo tales bienes, y concedida dicha dispensa, el obligado habrá de comunicar la variación económica o patrimonial que le permita

garantizar la deuda así como, en caso de repartir beneficios, el de constituir previamente la garantía.

El segundo, que afecte “sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva”. Tal requisito pretende preservar la capacidad para generar recursos futuros, y ampara los efectos positivos que, para la economía y mercado laboral, genera. De tal mención se deduce una serie de aspectos:

- a. Se vincula a la existencia de una actividad económica, ya sea empresarial o profesional, en contexto de la cual se ha generado la deuda. No se podrá otorgar dicha dispensa si empresario tiene bienes no afectos a la actividad y no merman su capacidad económica. Basta que dicha actividad sea económica, independientemente de si se trata de entrega de bienes o prestaciones de servicios. Cabría plantear si permite acoger, el término de actividad empresarial, todos los sentidos que admite el IVA para el empresario, v.gr. arrendadores de vivienda. Atendiendo a que la ley no distingue hay que afirmar tal equiparación, siempre que afecte a la producción y empleo; con lo cual se reconduce el concepto de empresario al sentido habitual del ámbito mercantil y propio del contexto tributario general.
- b. Se alude conjuntamente a producción y nivel de empleo. La redacción legal que vincula producción y empleo lleva a ignorar eventuales consecuencias que separadamente, en uno u otro factor, tengan lugar. Ha de afectar a ambos, a la producción y al empleo. Así el planteamiento literal podría llevar a afirmar que únicamente las actividades económicas con empleados podrían considerarse. Ahora bien, el nivel de empleo ha de comprender también la propia actividad del empresario o profesional en caso de carecer de trabajadores, pues la actividad en tal supuesto no deja de ser un caso de autoempleo.
- c. Con la expresión legal de “mantenimiento” se alude implícitamente a una referencia temporal a efectos de considerar el nivel de empleo y producción. Debiéndose contemplar el momento de la solicitud.

19 Ver a este respecto el régimen previsto en el art. 50 del RGR

- d. La afectación sustancial pretende evitar la generalización de aplazamientos o fraccionamientos sin garantías pues toda ejecución afecta en mayor o menor medida al nivel de producción y empleo²⁰. Se desarrolla reglamentariamente la dispensa de garantías en el art. 50 RGR, en donde se establece obligaciones de investigación a la Administración, y obligaciones de comunicar al obligado, así como medidas respecto al reparto de beneficio que pudieran darse.

El mantenimiento de la capacidad de productiva y el nivel de empleo no deja de suponer una discriminación por razón de las rentas de procedencia. Únicamente se aluden a actividades económicas, se centra en una de las fuentes de la renta, sobre la que determinadas consecuencias se valoran. Con ello se ignoran otras consecuencias lesivas, que otras o las mismas deudas, pueden ocasionar respecto de bienes tan esenciales como puede ser la vivienda. ¿Por qué no se extiende el mismo trato a otros bienes jurídicos sensibles y amparados en el Capítulo III del Título I de la CE?, ¿por qué se discrimina positivamente a determinadas rentas vinculadas a la actividad económica? La respuesta a tales interrogantes entraña una ponderación de intereses donde la generalidad de efectos –económicos y sociológicos– y su importancia para terceros –trabajadores y otros agentes económicos– han relegado la protección de la vivienda, y otros bienes, a un trato más singularizado en algunas leyes impositivas. De alguna manera, se piensa también que las demás rentas generan potencialmente deudas menores y, por consiguiente, entrarían en la dispensa de garantía de los 18.000€, siendo además infrecuente el fenómeno de las retenciones e ingresos a cuenta. En definitiva, consideraciones sobre los efectos cualitativos que generan en terceros tales factores, y las consecuencias cuantitativas habituales de la actividad económica son las que parecen motivar tal trato singular.

La afectación a la producción y empleo resulta una valoración en donde consideraciones extrafiscales son decisivas para fijar la garantía y la posibilidad de aplazar o fraccionar determinadas deudas. Es extrafiscal, porque tales aspectos no se vinculan únicamente a la viabilidad del pago como factor intrínseco de la lógica del aplazamiento o fraccionamiento, sino que se singulariza como un factor extrínseco y propio a considerar. El singular trato del empleo y la producción se justifica en la medida que son bienes sociales dignos de fomento por los poderes públicos, amparados en los principios rectores de la política social económica del Capítulo III del Título I de la CE.

3.1.1. Retenciones e ingresos a cuenta

Como regla general las retenciones e ingresos a cuenta son deudas no aplazables o fraccionables, “salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria” (art. 65.2 de la LGT). La referencia a “normativa tributaria” no determina el carácter legal o reglamentario de su previsión, pero sí dicho valor normativo. Será el reglamento de recaudación quien en su art. 44.3 del RGR afirme que las obligaciones a cumplir por el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos que prevé el art. 82.2, b) de la LGT. Y así, el mismo precepto que regula la dispensa de la garantía -art. 82.2, b) de la LGT-, determina y pondera los intereses públicos concurrentes para estimar como aplazable o fraccionable dichas deudas.

Es importante destacar que ni la ley ni el reglamento excluyen o singularizan, dentro de las retenciones

20 En tal sentido SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: “Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, CT. nº 102, 2002, Pág. 90.

o ingresos a cuenta, a las deudas tributarias aplazables o fraccionables. Por el contrario, la práctica administrativa establece de manera incomprensible tratos singularizados. En la Instrucción 1/2009, de 7 de enero del Departamento de Recaudación, sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, se afirma que con carácter general “no se aplazarán ni fraccionarán las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos de capital mobiliario y a rendimientos procedentes de arrendamiento de inmuebles” (pág. 3). Supone una limitación que la normativa tributaria no realiza. Cabe recordar que la Instrucción administrativa no es norma jurídica, sino una disposición interpretativa o aclaratoria, de obligado cumplimiento para los órganos de la administración tributaria dependientes, pero no para los ciudadanos. Por consiguiente, no se trata de normas jurídicas vinculantes a terceros, sino de reglas que vinculan por razón de la posición jerárquica que ocupa quien las dicta. Así, de *facto* y sobre la base de su aplicación, la Administración conforma la normación según sus designios. Con tal exégesis administrativa se afecta a terceros, en tanto que modula la aplicación de la norma, pero es más, origina una ingerencia normativa en tanto que impone aquello que la norma no exige. Así el órgano administrativo ordena que se prescinda del análisis de las concretas situaciones legales, en virtud de las cuales se pudiera tener derecho al aplazamiento o fraccionamiento, para establecer condiciones que la normativa tributaria -ley o reglamento- no señala.

Las obligaciones objeto de aplazamiento o fraccionamiento son las que “deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta” (art. 65.2 LGT). Más precisamente, se ha de entender que alude a las obligaciones tributarias que respecto de la Administración tributaria –no respecto del otro particular- tiene el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta. Sobre la obligación entre particulares, del retenedor y del contribuyente, no cabe plantear fraccionamiento o aplazamiento alguno, dada la operatividad legal prevista para el caso de su incumplimiento que permite al sujeto deducir la cuota que debió ser retenida (art. 99.5 del LIRPF). El trato específico del supuesto comentado se justifica por resultar ingresos efectuados por cuenta de otro sujeto que resulta contribuyente. Se ha de tener presente que alrededor a la retención concurren diversas obligaciones en donde intervienen distintos sujetos; existe una obligación de retener o detraer frente al particular que debe soportarlo, y existe una obligación de ingreso ante la Administración. Tales obligaciones poseen una lógica de cumplimiento sucesivo. No obstante, la cadena retención-ingreso puede quebrarse sin que por ello la obligación de ingreso quede afectada. Estas consideraciones delimitan un ámbito de aplicación que procede explicitar.

Por un lado, cabe excluir del ámbito de su aplicación a los pagos fraccionados. En los pagos fraccionados se trata de una deuda propia que se anticipa, por lo que su régimen de aplazamiento y fraccionamiento es el genérico. La mención legal es precisa y específica a ingresos efectuados por cuenta de otro sujeto que resulta contribuyente, no permite incluir los pagos a cuenta propios. En tales obligaciones a cuenta la misión del sujeto es facilitar la gestión, recaudación, e información tributaria. El retenedor, si bien posee una deuda propia, no desplaza al contribuyente. De manera paralela, el ingreso a cuenta tiene una clara similitud con las retenciones. Se diferencian, por la naturaleza de la prestación sobre la que recae la obligación de detracción. En el ingreso a cuenta se trata de una prestación no pecuniaria, y en la de retención, de una retribución pecuniaria sobre la cual el sujeto pagador tiene la obligación de detraer. En tanto que las primeras no pueden comportar una retención material de lo entregado se ha de ingresar a cuenta. La posibilidad de aplazar o fraccionar tales deudas resulta una medida que pondera las consecuencias laborales de las empresas con gran cantidad de personal, en las que deben efectuar fuertes ingresos en función de las retenciones que efectúan. Si bien, el trato singular que se dota a tales deudas no bascula, únicamente, en base de las consideraciones extrafiscales o ultrafiscales del número de

empleados que posee, sino a la peculiaridad que resulta aplazar o fraccionar deudas de las cuales no se es contribuyente.

Por otro lado, no todas las obligaciones que competen al retenedor son susceptibles de ser aplazadas, ni tan siquiera concurriendo las circunstancias extrafiscales que analizamos.

El retenedor está obligado, en un primer

momento, a retener -en un tiempo preciso y en supuestos concretos- y, posteriormente, obligado a ingresar ante la Hacienda Pública. Como señalamos, la primera obligación de retener no puede ser aplazada o fraccionada, dada la ficción legal que permite al retenido deducirse la cuota que hubo de retenerse. Ésta resulta una obligación entre particulares en donde no existe una posición crediticia en sentido estricto del retenedor, y en la que el particular retenido no posee capacidad dispositiva alguna, de ahí que no se adecue al régimen del aplazamiento y fraccionamiento.

Como regla general las
retenciones e ingresos
a cuenta son deudas no
aplazables o fraccionables

Es únicamente, respecto de la obligación de ingreso a la Administración tributaria de las cantidades retenidas de la que cabe plantear el aplazamiento o fraccionamiento. Pero, además, en tal supuesto cabe diferenciar dos situaciones diversas, el sujeto que retiene y solicita el aplazamiento o fraccionamiento de su entrega, y el sujeto que sin haber retenido solicita dicho aplazamiento o fraccionamiento.

- a. Retenedor que retiene. Se ha de partir de la base de que la justificación de tal aplazamiento o fraccionamiento, desde la perspectiva legal, tiene una consideración excepcional²¹. El retenedor es un colaborador forzoso en la gestión tributaria. En tal sentido, su tarea es detraer cantidades ajenas que ingresa cumpliendo una función, un cometido público de carácter tributario. En tal acción las cantidades detraídas no las ingresa en su patrimonio, no las hace suyas; es un mero gestor del pago. El trato específico del sujeto que retiene deriva de ser un mero mediador o gestor del pago del contribuyente. El patrimonio del retenedor, al entregar bienes ajenos, no sufre detrimento, por lo que la transitoriedad de la insolvencia no deriva de tal entrega, sino de una iliquidez originada por deudas diversas de las que solicita el diferimiento. Es por ello que su abono a la Hacienda pública no supone una merma o disminución de su patrimonio. El conceder un aplazamiento o fraccionamiento al retenedor, que ha efectuado dicha retención, comporta que éste haga propias dichas cuantías con carácter temporal. Se le otorga un título posesorio propio y ex novo de las cuantías ajenas detraídas. Y, reiteramos, la dificultad de pago no deriva de la existencia de una deuda tributaria propia, que se le aplaza o fracciona, sino de una situación problemática respecto de otras deudas.
- b. Retenedor que no retuvo. La situación descrita anteriormente respecto del retenedor que retuvo no se da en caso de que no efectuó dicha retención. En tal supuesto sí existe una obligación de entrega a costa de su propio patrimonio. En tal caso, y a pesar de que la ley no distinga, el aplazamiento o fraccionamiento tendría que efectuarse según criterios generales sin ninguna especialidad. La obligación de retener, cuando no ha efectuado la obligación gestora de retención, se dota de sustancialidad haciendo propia la obligación de entrega. La sustancialidad a la que nos referimos alude a que no se trata de una mera tarea de porteo de dinero ajeno, sino de una

21 En tal sentido compartimos y seguimos las orientaciones de ROMERO GARCÍA, F.: "El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias". *REDF*, nº 141, pág. 180.

En los pagos fraccionados se trata de una deuda propia que se anticipa, por lo que su régimen de aplazamiento y fraccionamiento es el genérico

obligación patrimonial a satisfacer con recursos propios, independientemente de la eventual reclamación por enriquecimiento injusto. En tal supuesto es necesario un tratamiento diferenciado, pues el retenedor que no retiene ha de pagar con su patrimonio la deuda, con lo cual se origina un menoscabo y disminución que se adapta a las consideraciones generales del aplazamiento o fraccionamiento. De la misma manera que la ley no matiza, negando la posibilidad de aplazar o fraccionar la obligación

tributaria entre particulares, aquí conviene efectuar una exégesis correctora para adecuarla al sentir y presupuestos de la institución.

Por último cabe remarcar, que la regulación hace equiparable el juicio sobre la dispensa de garantía con el de valoración de los peculiares intereses de determinadas deudas –retenciones e ingresos a cuenta-. Tal confluencia origina distorsiones. La remisión ciertamente cíclica que se establece en la determinación de los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de dichas deudas, de la LGT a la normativa tributaria, del reglamento a la ley, origina un efecto, al margen de confuso, de distorsión. Distorsión, pues en el mismo momento que se evalúa la dispensa de garantía también se determinan el aplazamiento o no de dicha deuda. O sea tales deudas, en caso de ser aplazables o fraccionables, ¿estarán también dispensadas de garantía? La concurrencia del mismo criterio, para evaluar el aplazamiento y fraccionamiento de determinadas deudas y la garantía, plantea la disyuntiva de aplicar conjuntamente y de manera acrítica dicha concurrencia, o intentar delimitar algún criterio diferencial para una estimación singularizada de ambos.

A favor de una apreciación diferenciada, podríamos argüir la diversa razón de ser que poseen tales menciones; la garantía permite asegurar la satisfacción del crédito; la retención e ingreso a cuenta, comporta valorar los criterios específicos del débito que se apartan de lo habitual. En la misma línea argumental, el aplazamiento y fraccionamiento de retenciones cuya cuantía sea inferior a la de dispensa de garantía -18.000€- evidencia la existencia de dos lógicas diferenciadas. Aboga también esta apreciación diferenciada el confrontar el tratamiento efectuado respecto de la sociedad de responsabilidad limitada nueva empresa, en donde como singularidad beneficiosa se posibilita, sin requisito alguno, el aplazamiento y fraccionamiento de tales deudas, no así la necesidad de prestar garantía. Son lógicas diversas –la garantía y el carácter de la deuda- que en principio precisan de valoración diferenciada, aunque formalmente se aúne el tratamiento.

En contra de su diferenciación, podría argüirse un argumento formal, basado en que la ley no exige diferenciar tales juicios y, en base a una argumentación más material, se afirmaría la importancia que los bienes de trabajo y producción poseen en el plano constitucional. Así se establece un trato singular y privilegiado a los mismos, que justifica valorar la posibilidad de aplazar o fraccionar simultáneamente a la de su garantía.

La literalidad de la expresión legal, y la falta de diferenciación en su enjuiciamiento, nos hace decantarnos a considerar de *lege data* –que no de *lege ferenda*- que se trata de juicios simultáneos e indiferenciados.

Si bien tal orientación pone de relieve, entonces, un trato privilegiado para dichas deudas, pues nunca precisarán garantía para su constitución, excepcionando así uno de los presupuestos básicos y genéricos de tales instituciones.

3.1.2. La garantía

Como señalamos el afectar sustancialmente a la producción y el empleo posee como efecto la dispensa de garantía. En tal sentido, y a fin de no reiterar, cabe tener presente la regulación del art. 48 del RGR, en relación a los requisitos de suficiencia de la misma, y el art. 46.5 del RGR, en relación a su documentación.

Destacar el hecho de que el obligado pueda solicitar, cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, que la Administración adopte medidas cautelares de forma sustitutiva. La adopción de tal posibilidad confiere a las medidas cautelares un carácter *sui generis* pues:

1º. Tales medidas se efectúan a instancia del obligado –art. 49.1 RGR- y no de oficio como es propio de las mismas –art. 81 LGT-.

2º. La medida cautelar tiene un carácter procedimental, son accesorias de otro procedimiento, y su finalidad es el aseguramiento ante el peligro de la actuación o mora del deudor. La garantía, si bien resulta una medida accesoria a la deuda, no tiene necesariamente dicha naturaleza procedimental, y sobre todo, no se vincula a la evidencia de una situación en que el deudor impida o dificulte la efectividad de la deuda (*periculum in mora*).

3º. Afirma el art. 82.1 *in fine* del la LGT que las medidas cautelares tendrán, en tal supuesto, un carácter permanente. Se altera con ello otro de los aspectos consustanciales a las mismas: su provisionalidad.

Atendiendo a lo que señala el RGR la aplicación de dicha medida ha de ser motivada “la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.” Pero además, según se deriva de su expresión y de la propia naturaleza de tal institución, ha de ser proporcionada de manera que no origine perjuicios de difícil o imposible reparación, o que carezca de relación el coste de la garantía con el importe de la deuda.

3.2. Condiciones que aseguren la viabilidad económica

Dicho requisito no atiende como los anteriores al carácter aplazable o fraccionable de una deuda, o a la necesidad de constitución de garantía, sino a que las concretas condiciones de tiempo y cuantía establecidas sean adecuadas, o sea, que no perjudiquen a la continuidad de la actividad.

Destacar el hecho de que el obligado pueda solicitar, cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, que la Administración adopte medidas cautelares de forma sustitutoria

Así el art. 52.2 del RGR señala que las condiciones administrativas del aplazamiento o fraccionamiento no perjudiquen “a la viabilidad económica o continuidad de la actividad”²². Es un criterio que vela por un pago eficaz y por procurar el menor perjuicio para el deudor y su actividad económica. Su significado es próximo al anterior sobre afectar “sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva” si bien posee distinciones.

1º. Es un concepto más genérico y amplio, refiere a la actividad económica y en concreto

se cuestiona sobre su viabilidad y continuidad.

2º. Alude a una afectación a los elementos estructurales de la actividad económica, no reducidos a los de carácter productivos y de empleo.

3º. La viabilidad exigida comporta que las condiciones impuestas no pueden imposibilitar, desde el punto de vista económico-financiero, la continuidad de la actividad tanto de forma inmediata como a medio plazo. No se pueden imponer condiciones que objetivamente determinen la imposibilidad de continuación de la actividad económica a medio plazo.

Las condiciones serán adecuadas cuando no impidan llevar a cabo la actividad. La viabilidad a que alude es económico-financiera y supone enjuiciar los recursos disponibles en relación a los pagos aplazados o fraccionados de las deudas tributarias y, todo ello, en relación a la capacidad de ir generando ingresos.

De alguna manera, si el presupuesto de aplicación del aplazamiento es la transitoriedad resulta lógico, y de interés para la Administración, que las condiciones que se impongan no impidan la continuidad de la actividad. Es así una mención consecuente con la operatividad de la institución que redunde en el fundamento de posibilitar el pago y del requisito básico sobre el que opera, que no es otro, que la solvencia y transitoriedad del pago.

En tal contexto, y dado que la normativa pretende juicios *ad hoc*, resulta cuestionable el establecimiento por una circular administrativa de plazos genéricos en función de los impuestos y tipos de deuda. La introducción de tales criterios sustrae a la Administración de juicios personalizados que la norma pretende en pro de aplicaciones homogéneas. El establecimiento genérico y mecánico de plazos por instrucciones administrativas genéricas puede generar distorsiones normativas. Existe el riesgo de que a través de una decisión administrativa se uniformicen juicios personalizados que contraríen la norma reglamentaria que

22 “2. En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante. En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. [...]”

únicamente señala el establecimiento de condiciones que “no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad”²³.

4. Aplazamientos y fraccionamientos específicos

De manera indicativa procede hacer referencia a supuestos de aplazamiento y/o fraccionamiento previstos en algunas leyes tributarias para evidenciar su operatividad en los momentos críticos de la actividad económica. Por ello, atendiendo a su repercusión en la actividad económica, trataremos la adquisición gratuita de una empresa familiar, y las medidas que favorecen la constitución de pequeñas y medianas empresas bajo la forma de sociedades de responsabilidad limitada nueva empresa.

Son medidas que favorecen, por un lado, el nacimiento y los primeros años de sociedades de escaso volumen de negocio y, por otro, la transmisión de empresas consideradas familiares. En ambos supuestos aparece la idea de preservar la actividad económica en un momento crítico para su pervivencia. Son pequeñas o medianas empresas, normalmente de escaso volumen económico, en donde elemento personalista posee importancia. Se delimita una concreta realidad económica que precisa, en determinados momentos de incertidumbre, de un tratamiento más favorable, ya sea en su nacimiento, ya sea en su transmisión gratuita.

4.1. Transmisión gratuita de la empresa familiar

El ámbito de aplicación de dicho régimen aparece determinado por tratarse de adquisiciones de una persona física a título gratuito, ya sea por herencia, legado o donación, de una empresa individual o de determinadas participaciones societarias. Todo ello al margen de la consideración específica que, a efecto del Impuesto sobre Sucesiones, poseen los aplazamientos y fraccionamientos para los casos en que no existan inventariados bienes de fácil realización, o sus causahabientes no sean conocidos²⁴.

El carácter de los bienes y su vinculación a una actividad económica es un elemento esencial que determina un tratamiento específico²⁵. La ley alude a “[...] una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [...]”. Literalmente por empresa individual se ha de entender aquella en

23 Nos referimos a los plazos que con carácter general se establecen en la instrucción 1/2009, de 7 de enero punto 5 pág. 5-6.

24 A este respecto el art. 38 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones diferencia entre aplazamiento y fraccionamiento para el caso de muerte señalando “1. Los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente. 2. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine. 3. Asimismo, podrá acordarse el aplazamiento del pago, en las mismas condiciones a que hacen referencia los números anteriores, hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión”

25 Se ha de tener presente también la consideración específica de la adquisición de la vivienda habitual por pariente del art. 39.3 de la LIS y D.

El régimen de diferimiento en el pago establecido distingue según se trate de aplazamiento o fraccionamiento, estableciéndose una aplicación sucesiva

que la actividad es ejercida por un solo titular, sea persona física o jurídica. Ahora bien, en el contexto de dicha norma, la contraposición empresa individual y participaciones posee otro sentido, pues alude a dos formas de ejercicio de una actividad económica: la efectuada por una persona física o en el seno de una sociedad. Así, empresa individual es la actividad económica ejercida por una persona física, aunque se realice de manera conjunta o colectiva con otras personas. Entenderlo de otra forma dejaría fuera a las personas físicas que ejercieran actividades

empresariales de manera conjunta, cuando no es voluntad de dicha norma excluir el ejercicio colectivo de la actividad –pues así lo efectúa al tratar las participaciones de entidades-. La contraposición efectuada lleva a una interpretación correctora que amplía el sentido gramatical de empresa individual, integrando actividades empresariales compartidas, y vincula su referencia a las personas físicas.

La mención a las participaciones posee una remisión normativa a la vigente –aunque sin carga tributaria- Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha exención exige una determinada participación en el patrimonio de la entidad, que el objeto de la misma no sea de mera gestión patrimonial, y que el sujeto obtenga una remuneración que represente más del 50% de sus rentas. Tanto en un supuesto como el otro aluden a explotaciones de ámbito familiar, ya sean de carácter societario o no. Se ha de tener presente que la empresa familiar posee una gran variabilidad en su manifestación jurídica, tanto en la configuración de la titularidad, como en su composición o formas jurídicas adoptadas. Si bien resulta habitual integrar a los miembros de la familia en la explotación del negocio, normalmente, los cónyuges e hijos. En tales entidades la condición de socio no es indiferente, resulta un elemento esencial definitorio. Dicha composición favorece la cohesión económica de los miembros y asegura que al fallecimiento del titular continúe el negocio.

El régimen de diferimiento en el pago establecido distingue según se trate de aplazamiento o fraccionamiento, estableciéndose una aplicación sucesiva. El aplazamiento, requiere la petición expresa del interesado en periodo voluntario de pago, y la constitución de garantía suficiente. La exigencia de solicitud, antes de expirar el plazo de ingreso, se reitera reglamentariamente en el art. 85.1 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre. Con ello, el tiempo de solicitud se eleva a requisito básico para gozar de tal régimen de manera análoga a lo previsto en el art. 10 de la LHL. Así, si se solicita el aplazamiento en periodo ejecutivo se regirá por la regulación general de la LGT y RGR. En tal régimen se premia la diligencia y la voluntad de pago. En caso de concurrir diversos obligados a una misma herencia la solicitud solo afectará a la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda. La evaluación de la suficiencia, o eventual exención de dicha garantía, se efectuará según las reglas generales previstas en la LGT.

En caso de solicitarse, y reunir los requisitos generales de solvencia y garantía, el término del aplazamiento aparece predeterminado a un periodo de cinco años siguientes a la terminación del plazo para el pago. Se trata de un aplazamiento privilegiado por cuando, además de lo dilatado del periodo, no existe la obligación de abono de interés alguno. El dejar de abonar el interés legal constituye un beneficio fiscal que se fundamenta en la idea de fomento de la empresa familiar. O en otros términos, el reconocimiento y trato singular de una situación diferenciada, en ningún modo una discriminación. Si bien la referencia del

art. 85.1 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre al exigir garantizar el cobro del interés legal, no puede referirse al generado por el aplazamiento; pues si se ha solicitado en periodo voluntario, ¿a que intereses se refiere? Si duda se trata de una falta de concordancia con la regulación legal que ha de ser interpretada de manera correctora, respetando el criterio jerárquico marcado por la ley.

Una vez finalizado el aplazamiento podrá solicitarse, con las mismas condiciones y requisitos, el fraccionamiento. La solicitud del fraccionamiento, al igual que en el caso anterior, se ha de efectuar antes del inicio del periodo ejecutivo de pago. La periodificación del fraccionamiento es de diez plazos semestrales si bien, en tal caso, habrá que abonar el interés legal del dinero durante este periodo.

4.2. Nacimiento y consolidación de la sociedad limitada nueva empresa

La Sociedad Limitada Nueva Empresa se crea como una especialidad o subtipo dentro de la forma jurídica de Sociedad de Responsabilidad Limitada²⁶. El fin de dicha forma social es estimular y agilizar los trámites para la constitución de pequeñas y medianas empresas y facilitar su viabilidad²⁷. En tal orientación son entidades con un capital reducido –limitado por ley–, que sólo podrá ser suscrito por personas físicas, y que éstas no podrán ser más de cinco en el momento de su constitución. Son sociedades de capital -de responsabilidad limitada-, en donde el elemento personalista, las condiciones del partícipe, poseen relevancia.

Desde la perspectiva tributaria existe un gran interés por fomentar su constitución y por proteger sus primeros años de existencia. A tal efecto se les dota de un tratamiento fiscal singularizado que abarca desde el proceso de gestación de dicha entidad por las personas físicas, hasta su nacimiento a los largo, normalmente, de los dos primeros años.

- A. El proceso de gestación. Con carácter previo a su constitución, se establece para las personas físicas que la constituyan una deducción de la cuota íntegra en el IRPF relativa a la cuenta ahorro-empresa. Dicha deducción especifica fines y gastos a los que se destinen los fondos, así como plazos de inicio de actividad y mantenimiento para gozar de tal beneficio (art. 68.6 de la LIRPF). Es un beneficio fiscal que se establece para una suerte de *nasciturus* de persona jurídica ideada, aún no constituida, que se concede no a la entidad sino a sus futuros partícipes.
- B. La viabilidad de la entidad. A tal efecto se establece un régimen específico de aplazamientos

26 Si bien alguna doctrina mercantilista la califica como un tercer tipo societario que se suma a la anónima y limitada por la amplitud de su régimen específico, ver VALPUESTA GASTAMINZA, E.: "Crear una empresa familiar en 48 horas: demasiadas prisas en la Ley de Sociedad Limitada Nueva Empresa". Actualidad Jurídica Aranzadi. n° 598, 2003.

27 Señala la Exposición de Motivos de la **Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada**: "La presente regulación acomete el compromiso de reforzar el espíritu innovador y emprendedor que permita a nuestras PYME afrontar los retos que plantea el Mercado único. Del mismo modo, establece un marco normativo mercantil y administrativo capaz de estimular la actividad empresarial y mejorar la posición competitiva de las pequeñas y medianas empresas en el mercado, dando cumplimiento a los compromisos de la Carta Europea de la pequeña empresa. Estas previsiones se materializan en actuaciones que tienen que comenzar, precisamente, por la simplificación de los trámites de constitución de empresas y por el empleo de la asistencia técnica necesaria para ayudarlas tanto en los momentos previos a su constitución, como durante los primeros años de su actividad".

y fraccionamientos tributarios que abarca diversos impuestos²⁸. Se regula específicamente un régimen de aplazamientos, para determinados impuestos y deudas (a), y otro, de aplazamientos o fraccionamientos, de las retenciones e ingresos a cuenta (b). Todos ellos requieren previa solicitud del obligado, si bien algunos aplazamientos (y nos los fraccionamientos en los que registrarán las normas generales) son de otorgamiento preceptivo.

- a. El obligatorio otorgamiento del aplazamiento por la Administración altera la lógica propia de la institución, que exige la acreditación de la situación de insolvencia transitoria. Se trata, pues, de un beneficio fiscal que permite demorar el pago a un momento posterior al de su exigencia genérica. Las deudas de aplazamiento preceptivo, las cuales tampoco precisan de garantía para su constitución, son las derivadas de:
 - El Impuesto sobre Operaciones Societarias originado por la constitución de la sociedad durante el plazo de un año desde la misma.
 - El Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución. El ingreso de las deudas del primer y segundo período deberá realizarse a los 12 y seis meses, respectivamente, desde la finalización de los plazos para presentar la declaración-liquidación correspondiente a cada uno de dichos períodos.
- b. También se regula la posibilidad de aplazar o fraccionar deudas derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devenguen en el primer año desde su constitución. Tal supuesto evidencia que lo aplazado es la entrega de la retención efectuada -IRPF- y no una deuda en sentido propio del retenedor -sujeto a IS-. La singularidad de dicho diferimiento reside en que no se exigirá la genérica afectación a la producción y el empleo de tales deudas. A la hora de establecer la garantía, se alude a su concesión “con aportación de garantías o sin ellas”, lo que da a entender la necesidad que, para eximir de dicha garantía, opere el factor de la producción y empleo previsto en la LGT. Tal aspecto contrasta con la regulación de la LGT y las eventuales soluciones para aplazar y fraccionar dichas deudas ya comentadas. En la LGT para adoptar el aplazamiento y fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta y la dispensa de garantía, concurre un mismo criterio: la afectación a la producción y el empleo. Mientras que en dicha regulación, pretendidamente más beneficiosa, al separar tales lógicas se puede obtener un trato igual a la regulación general cuando se solicite la dispensa de garantía.

La Disposición Adicional 13ª de la Ley 7/2003, de 1 de abril no deja claro si, tanto los aplazamientos preceptivos como los demás, han de abonar intereses, o sólo éstos últimos por cuanto que alude a “Las cantidades aplazadas o fraccionadas según lo dispuesto en este apartado devengarán interés de demora”. La mención de tal apartado ¿se refiere a todo el número uno donde se encuentran ambos supuestos, o solamente a la mención que contiene los aplazamientos o fraccionamientos sobre retenciones e ingresos a cuenta? La previsión del abono del interés de demora, y no el legal, resulta discordante por resultar más gravoso que el régimen general previsto, y no aparece acorde a la idea de beneficio que pretende dotarse al aplazamiento preceptivo. Ahora bien no pagar intereses comporta conformar, en el aplazamiento

28 Ver a este respecto la DA 13 de la Ley 7/2003, de 1 de abril de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Dicha disposición señala además que no tendrán obligación de efectuar los pagos fraccionados a que se refiere el artículo 38 de la LIS, a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.

preceptivo y sin garantía, un derecho de opción o de modificación jurídica de la exigibilidad de la deuda, únicamente condicionado al requisito de su solicitud. Ejercer tal opción confiere un derecho subjetivo al obligado para demorar el pago en el término establecido al aplazamiento de los impuestos que se señalan.

