

Los responsables tributarios a quienes se deriven deudas procedentes de retenciones pueden solicitar su aplazamiento/fraccionamiento

Análisis de la [RTEAC de 27 de febrero de 2020, RG 3322/2018](#)

Manuel Mejías Mondelo

*Inspector de Hacienda del Estado
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 de la Ley General Tributaria, en aquellos supuestos en los que al responsable tributario le sean derivadas obligaciones que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, podrá solicitar aplazamiento/fraccionamiento de dichas deudas, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

1. Supuesto de hecho

El obligado tributario (persona física) fue declarado responsable tributario de carácter subsidiario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Ley General Tributaria (LGT). Las deudas derivadas correspondían a diversas autoliquidaciones trimestrales presentadas por la deudora principal (persona jurídica) que no habían sido ingresadas por esta y donde el interesado tenía la condición de administrador social. Las autoliquidaciones derivadas correspondían al modelo 111 (Retenciones del trabajo).

El interesado presentó el 5 de febrero de 2016 solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de las deudas derivadas.

El 25 de febrero de 2016 la Administración requirió al interesado, por considerar que la solicitud no cumplía los requisitos establecidos en la normativa, y/o no se acompañaban los documentos necesarios. En concreto, el órgano de recaudación le requería aportase en el plazo de 10 días hábiles:

[...] declaración responsable y justificación documental manifestando que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente (art. 82.2 b LGT).

En el requerimiento de datos la Administración advertía al interesado que de no ser este atendido en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, y se archivaría sin más trámite.

En el expediente administrativo no consta que el interesado contestase al requerimiento de la Administración.

La solicitud de aplazamiento fue inadmitida por Acuerdo de fecha 24 de marzo de 2016, que fue notificada al responsable el 1 de abril de 2016, donde la Administración señalaba como motivo de la inadmisión de la solicitud:

[...] por tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, no pudiendo ser las mismas objeto de aplazamiento/fraccionamiento, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente, no constando acreditados estos extremos, habiendo sido requerido para ello en fecha 25-02-2016.

Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento, el interesado interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante Resolución de 7 de junio de 2016, justificando la Administración su decisión en lo dispuesto en el artículo 65.2 de la LGT, al señalar de forma expresa la norma que no «podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria», disponiéndose, asimismo, que «Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión».

Asimismo, la Administración señalaba que:

La normativa no prohíbe el aplazamiento o fraccionamiento de este tipo de obligaciones que debe cumplir el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta sino que limita esa posibilidad en atención a la singularidad de esa obligación tributaria, razón por la cual la norma impone unas condiciones excepcionales y especiales, en concreto, y de acuerdo con el artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, esas deudas únicamente serán aplazables o fraccionables cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 82.2 b) de la LGT para poder, si quiera, admitir las solicitudes de aplazamiento que versen sobre dichas obligaciones tributarias. Estos supuestos excepcionales se refieren a los casos en que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o el nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o producir grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública. [...] Al no concurrir dicha excepcionalidad, no es posible admitir la petición y entrar a valorar si concurre o no el presupuesto habilitante de la dificultad transitoria por razón de la situación económico-financiera.

El 14 de julio de 2016 el obligado interpuso reclamación económico-administrativa número 28/15929/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid que, en su Resolución de 27 de julio de 2017, acordó estimar en parte la reclamación, «anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones [...] para que se resuelva sobre la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento».

El TEAR de Madrid argumentaba su decisión en los siguientes términos:

[...] La inadmisión de la solicitud de aplazamiento fraccionamiento presentada por ser retenciones del Trabajo Personal no se refiere a dicho concepto, sino a deudas procedentes de una derivación de responsabilidad, no son obligaciones tributarias

que deba cumplir el retenedor. Su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener.

Frente a la Resolución del TEAR de Madrid, el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando que el TEAR entiende que con la derivación las deudas tributarias pierden su identidad y características, por lo que no existiría razón para entender que hay distintas liquidaciones en sede del responsable, y solo cabría hablar de una sola deuda, constituida por el montante de su alcance. Sin embargo, lo anterior sería contrario a lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT que permite al responsable impugnar tanto el presupuesto habilitante de la responsabilidad, como las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. Como el responsable puede discutir cada una de las liquidaciones que se le derivan, resulta evidente que estas no pierden su naturaleza, ni quedan inidentificadas por el hecho de que se produzca una declaración de responsabilidad.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se adopte en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en virtud de lo dispuesto en el art. 242.3 LGT) no presentó alegaciones.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha procedido a desestimar el recurso del director del Departamento de Recaudación de la AEAT, fijando como criterio:

Los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, incluidas aquellas deudas derivadas de retenciones e incluidas en el alcance del acuerdo por el que se les considera responsables.

3. Comentario crítico

Los apartados 1 y 2 del artículo 65 de la LGT, en su redacción vigente en el momento de la solicitud de aplazamiento, disponían (la cursiva es nuestra):

1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo 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.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

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

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

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

El artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación (RGR), en su redacción vigente en la fecha de solicitud del aplazamiento, establecía:

3. Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [...]

Los supuestos a que se refiere el artículo 44.3 del RGR se contienen en el artículo 82.2 b) de la LGT, que disponía en ese momento (la cursiva es nuestra):

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

[...]

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

La Administración entiende que las deudas tienen la naturaleza de retenciones, no siendo separable dicha naturaleza por la circunstancia de que el obligado solicitante del aplazamiento sea un responsable de la deudora principal, por lo que estas solo pueden ser aplazadas en los supuestos previstos en la normativa, es decir, en los casos de la letra b) del artículo 82.2 de la LGT. Como el interesado y declarado responsable no acreditó que concurriese ninguna de las circunstancias previstas en la norma indicada, en cumplimiento de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 65.2 de la LGT, la solicitud fue inadmitida.

Sin embargo, el TEAC comienza señalando que si bien el TEAR no habla propiamente de «pérdida de identidad» o «pérdida de la naturaleza» como consecuencia de la derivación al responsable, eso es lo que parece que se desprende de su resolución, al afirmar que «su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener». La conclusión inmediata de esta postura, como señala el TEAR, es que resulta improcedente la inadmisión de la solicitud de aplazamiento instada por el responsable, inadmisión basada en la falta de acreditación de las circunstancias del artículo 82.2 b) de la LGT exigidas por el artículo 43 del RGR, toda vez que la deuda cuyo aplazamiento solicita el responsable no corresponde ya a una obligación que deba cumplir el retenedor.

Razona el TEAC que las restricciones impuestas por el ordenamiento al aplazamiento/fraccionamiento de las deudas de retenciones tienen su origen en el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que modificaba el anterior RGR (RD 1684/1990, de 20 de diciembre), donde en su exposición de motivos se decía:

[...] También la experiencia de los últimos años aconseja establecer limitaciones al aplazamiento de pago de determinadas deudas que, como las retenciones a cuenta de impuestos de terceros, no justifican, por su propia naturaleza, la existencia de problemas de tesorería para su ingreso, por cuanto han sido detraídas o descontadas de los pagos efectuados a esos terceros.

Por otra parte, las figuras de retenedor y responsable son tipos distintos de obligados tributarios contemplados en el artículo 35 de la LGT: el primero en el apartado 2, letra d), y el segundo en el apartado 5.

Así, la figura del retenedor, bajo la rúbrica del artículo 37 de la LGT denominada «Obligados a realizar pagos a cuenta», está definido por el apartado 2.º como: «la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a estos», concretándose en qué consiste su obligación, en el artículo 23.1 de la LGT, obligación que la norma califica como autónoma respecto a la obligación tributaria principal:

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Sin embargo, la figura del responsable tributario es distinta a la del deudor principal (sea o no retenedor), ya que el primero únicamente tiene una obligación de pago para el caso de que no la cumpla el segundo. Así lo señala el artículo 41.1 de la LGT: «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]».

Por lo expuesto, es evidente que si bien las deudas derivadas en sede del responsable siguen siendo deudas por retenciones, la obligación de pago para el responsable no es una obligación que deba cumplir el retenedor, sino que su obligación de pago se produce al realizar el presupuesto de hecho previsto en la ley que habilita a la Administración a exigirle el pago de tales deudas, y ello con independencia de que, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 174.5 de la LGT, y salvo para las derivaciones del artículo 42.2 de la LGT, pueda oponer contra tal exigencia de pago, no solo los elementos que determinan el presupuesto de hecho habilitante, sino también el ajuste a derecho del acto de liquidación practicado al deudor principal.

Por otra parte, dado el propio espíritu que se desprende de la resolución en unificación de criterio que es objeto del presente comentario, el autor considera que la posibilidad de solicitar aplazamientos/fraccionamientos por parte de los responsables tributarios cuando su situación económico-financiera le impida de forma transitoria efectuar el pago en los plazos establecidos, no debe quedar limitada únicamente a las deudas derivadas por retenciones e ingresos a cuenta, sino que también podrían ser objeto de aplazamiento para el responsable otras deudas derivadas que el artículo 65.2 de la LGT considera como no aplazables, tales como las resultantes de tributos que deban ser legalmente repercutidos o las que resulten de obligaciones que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.