

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077470

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de febrero de 2020

Sala 3.^a

R.G. 3322/2018

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Deudas aplazables o fraccionables. El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad subsidiaria. Posibilidad de solicitar aplazamiento/ fraccionamiento de las deudas por retenciones del deudor principal incluidas en el alcance de la responsabilidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida se centra en determinar si las liquidaciones tributarias pierden o no su naturaleza cuando son derivadas al responsable subsidiario en aplicación del art. 43.2 de la Ley 58/2003 (LGT).

Como es conocido, el retenedor debe proceder a la retención de los rendimientos que abona en general, y esta obligación constituye una obligación tributaria principal, de modo que hay aquí una diferencia entre el retenedor y el responsable, dado que el retenedor debe hacer el ingreso con los fondos retenidos mientras que el responsable con el patrimonio propio, y de forma definitiva si fracasa la acción de reembolso frente al deudor principal. Pues bien, es esta la razón evidente que justifica la privación a los retenedores del derecho a solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas con el abono de los rendimientos -o que debieron retener-. No se puede solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas a cuenta de la obligación de pago de los contribuyentes, de un tercero, es decir dado que no nos encontramos con fondos propios del retenedor sino de los contribuyentes, y que han sido retenidos para su ingreso. Por lo que, no pueden alegarse razones de tesorería para aplazarse el ingreso en la Hacienda Pública por los retenedores.

Sin embargo, la responsabilidad tributaria se configura como obligación de pago de una deuda tributaria ajena, una obligación que se convierte en propia del responsable, aunque dependiente de la obligación del deudor principal, ya que es llamado al pago en defecto del pago por el deudor principal. La traslación jurídica de la obligación de pago al responsable exige un procedimiento autónomo regulado en los arts. 174 y siguientes de la Ley 58/2003 (LGT), de modo que el alcance de la responsabilidad se convierte en deuda propia del responsable, en la que podrán estar incluidas deudas por retenciones no ingresadas, liquidaciones y sanciones de un tercero. Pero son deudas propias a partir del momento de la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, donde el responsable podrá impugnar en el recurso correspondiente la legalidad de la deuda no ingresada, o podrá solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de pago de su deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, el retenedor. Solicitud en la que podrá alegar su situación económico financiera que de forma transitoria le impide el pago de la deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, dado que recordemos el responsable no tenía la obligación de retener e ingresar por los rendimientos abonados, sino que es responsable de la deuda de un tercero, en este caso del retenedor. Por ello, el art. 65.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT) impide al retenedor solicitar el aplazamiento/fraccionamiento del pago de las retenciones, a diferencia del resto de los obligados tributarios, incluidos los responsables que pueden acceder a dicha solicitud, al amparo del art. 65.1 de la Ley 58/2003 (LGT).

En conclusión, los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período 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 declara responsables. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 23, 35, 36, 37, 43, 65, 82 y 174.

RD 939/2005 (RGR), art. 44.

RD 1684/1990 (RGR), art. 49.
Constitución Española, art. 31.

Texto de la resolución:
Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA TERCERA
FECHA: 27 de febrero de 2020

RECURSO: 00-03322-2018
CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---
DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de julio de 2017, recaída en la reclamación nº 28/15929/2016 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición contra acuerdo de inadmisión de solicitud de aplazamiento de deudas derivadas por responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Don X solicitó el día 5 de febrero de 2016 el aplazamiento de las siguientes deudas de las que había sido declarado responsable subsidiario en aplicación del artículo 43.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

Clave liquidación	Concepto	Importe (euros)
A28XXX00	IRPF retención 4T-2012	20.360,51
A28XXX11	IRPF retención 1T-2013	6.252,77
A28XXX33	IRPF retención 2T-2013	8.049,05
A28XXX44	IRPF retención 3T-2013	6.909,16
A28XXX99	IRPF retención 4T-2013	19.720,50
A28XXX66	IRPF retención 1T-2014	34.603,33
A28XXX77	IRPF retención 2T-2014	29.676,41
A28XXX88	IRPF retención 3T-2014	17.221,62
A28XXX22	IVA autoliquid. 1T-2013	274,57
A28XXX55	IVA autoliquid. 4T-2013	1.454,90
	Total	144.522,82

El interesado expuso en el formulario de solicitud del aplazamiento, como razón de la misma, lo siguiente:

Las deudas que se relacionan provienen del expediente de responsabilidad subsidiaria nº 2015GRXXXX5Y el cual ha sido objeto por esta parte de recurso de reposición al considerar que no procede mi responsabilidad subsidiaria por deudas de una sociedad de la que soy administrador. Dado que se ha desestimado el recurso y en tanto se tramita la reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid me veo en la obligación de solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de la cantidad reclamada a la cual dada su

elevada cuantía me es imposible hacer frente en su totalidad con independencia de que los recursos sigan sus trámites legales.

2.- Mediante escrito de 23 de febrero de 2016, notificado el 25 de febrero siguiente, se requirió al interesado la aportación de la siguiente documentación:

DATOS SOLICITADOS

En la tramitación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento referenciada (las deudas se detallan en el Anexo I de este documento), se ha apreciado que la misma no reúne los requisitos establecidos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, por lo que se le requiere para que proceda a subsanar tales defectos y/o aportar los documentos que se detallan en el Anexo II.

En el Anexo II se indica lo siguiente respecto de la documentación a aportar:

RELACIÓN DE INFORMACIÓN/DOCUMENTACIÓN QUE DEBE APORTAR

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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

En el escrito de "requerimiento de datos" se señala también:

CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO

De no atender este requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud, y se archivará sin más trámite. En consecuencia:

- Para las deudas que en el momento de la solicitud se encontraran en periodo voluntario, vencido éste sin que se haya procedido al ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se devengará el recargo del periodo ejecutivo que corresponda y, en su caso, los intereses de demora hasta la fecha de pago de la deuda.

- Si alguna de las deudas se encontraba en periodo ejecutivo de cobro en el momento de presentación de la solicitud, respecto de la misma continuará el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido como consecuencia de la solicitud.

Si habiendo sido contestado en plazo este requerimiento no se entienden subsanados los defectos observados, procederá la denegación o en su caso, la inadmisión de la solicitud.

No consta en el expediente escrito alguno de contestación al citado requerimiento pese a que el interesado, en el recurso de reposición contra el acuerdo de inadmisión de su solicitud al que seguidamente nos referiremos, alude a un escrito de contestación presentado el 21 de marzo de 2016.

3.- La solicitud de aplazamiento fue inadmitida por acuerdo de 24 de marzo de 2016, notificado a Don X el 1 de abril siguiente, en el que se señala:

ACUERDO

Vista la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada por el obligado al pago para el ingreso de la/s deuda/s que se relacionan en el Anexo I por un importe de 142.793,35 euros, se acuerda 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.

4.- Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento el interesado interpuso recurso de reposición el día 28 de abril de 2016, que fue desestimado mediante resolución de 7 de junio de 2016, notificada a aquél el 16 de junio siguiente. La resolución desestimatoria del recurso argumenta del modo siguiente:

ANTECEDENTES

Visto el recurso de reposición presentado el 28 de abril de 2016 por D. X, contra el Acuerdo de Inadmisión de Solicitud de Aplazamiento/Fraccionamiento arriba referenciado, en el que argumenta no estar conforme con el mismo alegando en síntesis, lo siguiente:

- Que en contestación al requerimiento efectuado quedó demostrado que es imposible obtener aval y que la inadmisión de la solicitud de aplazamiento y la ejecución de su patrimonio, afectaría sustancialmente al mantenimiento de su capacidad productiva y al nivel de empleo, y por tanto considera que pese a tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, que, incomprensiblemente no pueden ser objeto de aplazamiento, si es un caso de los previstos en la normativa en los que se podría permitir, habiendo acreditado los extremos expuestos.

ACUERDO

PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

SEGUNDO. En cuanto a lo alegado hay que tener en cuenta lo siguiente:

- La ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria contiene en el artículo 65 la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias. Así, en su primer apartado reconoce esa posibilidad como una potestad administrativa de carácter discrecional, si bien, además de establecer una remisión al reglamento hace referencia a dos de los elementos reglados del ejercicio de esta potestad. Por un lado, la necesidad de una solicitud por parte del obligado tributario, y por otra, la fijación de un presupuesto de hecho habilitante, cual es la imposibilidad transitoria de efectuar el pago por razón de la situación económico-financiera.

- En el apartado segundo del citado precepto legal, añade una importante limitación al ejercicio de esa potestad discrecional al señalar de forma expresa que, entre otras, **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."** A continuación, el citado precepto modificado expresamente en ese apartado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, dispone con rango de ley la tramitación que debe darse a la petición de aplazamiento de este tipo de deudas al decir de forma clara que **"Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión."**

- 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. A este respecto, conviene recordar que el retenedor es aquella persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer o ingresar con ocasión de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta, o en pago del tributo, que corresponda a estos. Pues bien, no hay que olvidar que es precisamente esa 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.

- En el presente caso, tanto de la información que consta en las bases de datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como de las solas manifestaciones realizadas por el recurrente en el escrito de interposición, no ha quedado en absoluto acreditado que se produzca alguna de las referidas circunstancias. 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.

TERCERO. Por todo lo anterior, esta Dependencia, en uso de las facultades y competencias atribuidas, procede la adopción del siguiente **ACUERDO**:

Desestimar el presente recurso de reposición, confirmando el acuerdo de inadmisión de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento recurrido.

5.- El día 14 de julio de 2016 el interesado interpuso la reclamación nº 28/15929/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante), el cual, en su resolución de 27 de julio de 2017, acordó "ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución". El TEAR argumenta del modo siguiente (la negrita es nuestra):

TERCERO.- En el presente caso, de la información que consta en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la aportada por el solicitante ha quedado acreditado que, **la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada por ser retenciones de 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.**

QUINTO.- El reclamante pretende que este Tribunal reconsidere los motivos de Inadmisión ya que no dispone de medios suficientes para atender al pago de la deuda. En relación con dicha pretensión debe señalarse, por un lado, que el órgano competente para resolver las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (art. 45.1 Reglamento General de Recaudación), que tiene atribuida facultad discrecional para su concesión o no, según las circunstancias económicas que concurren en los interesados.

Por otro lado, los arts. 226 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, confieren a este Tribunal la competencia para la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión, confirmando, anulando, formulando todas las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan o bien ordenando a los órganos de gestión que dicten los acuerdos que procedan con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución, y como consecuencia de lo examinado por este Tribunal se comprueba que **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, no se ajusta a la realidad, ya que como se ha dicho anteriormente, su obligación deriva de la declaración de responsabilidad no de la obligación de retener.**

Por tanto, **debe estimarse en parte la pretensión del reclamante, declarando no ajustada a Derecho la resolución del órgano gestor, reponiendo actuaciones para que se resuelva sobre la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento referenciada.**

Segundo.

Frente a la resolución del TEAR interpone la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando, en síntesis, lo que sigue:

1.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en el pronunciamiento hecho por el TEAR de que las deudas tributarias pierden identidad y características en sede del responsable tributario, dado que la obligación de éste se deriva de la declaración de responsabilidad y no de la realización del hecho imponible.

2.- Esta pérdida de identidad conlleva que no haya ninguna razón para entender que hay distintas liquidaciones en sede del responsable, por lo que solo cabría hablar de una deuda, constituida por el montante del alcance. Sin embargo, esto es contrario a la normativa tributaria, en concreto a los artículos 174.5, 212.3 y 41 de la LGT.

La LGT dispone en su artículo 174.5, párrafo primero, lo siguiente: "En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados

tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

A continuación, en el párrafo segundo, se excepcionan los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT de esa posibilidad.

Dado que el responsable puede discutir cada una de las liquidaciones cuya acción de cobro se le deriva, y habrá de hacerlo de acuerdo con las normas que regulan en cada caso su nacimiento y cuantificación, resulta evidente que las deudas y sanciones no pierden su naturaleza ni quedan inidentificadas por el hecho de que se produzca una declaración de responsabilidad.

Considera el TEAR que la obligación del responsable deriva de la declaración de responsabilidad y no de la obligación de retener, lo cual es cierto, pero olvida que el responsable asume la posición del deudor principal y es precisamente eso lo que le permite impugnar las liquidaciones.

Así lo reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014, con número de recurso de casación en unificación de doctrina 2485/2012, en su fundamento de derecho tercero.

Es en este sentido en el que deben entenderse las posibilidades de impugnación del responsable: que el responsable que responde de deuda ajena, a los efectos de tutelar su posición, adquiere los derechos del obligado principal, y puede por ello, impugnar las liquidaciones que no pierden su naturaleza originaria.

También se manifiesta de este modo la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2012, con número de recurso 4915/07, en relación a un supuesto del artículo 40.1 párrafo 1º de la Ley 230/1963, General Tributaria, al señalar que "(...) el acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye al responsable subsidiario en titular de los derechos del sujeto pasivo y por eso puede impugnar tanto la liquidación como la propia declaración de responsabilidad".

El responsable adquiere derechos del obligado principal, y así, una persona física, en principio no llamada a ser contribuyente por Impuesto de sociedades, puede perfectamente impugnar una liquidación por este tributo; acaso no pueda haber prueba más palmaria de que las liquidaciones no pierden su naturaleza originaria.

Y precisamente es el caso que abordó la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de la doctrina 3861/2014, en el que la viuda del administrador responsable impugna una liquidación por Impuesto de Sociedades de la mercantil principal, y el Tribunal Supremo admite esta impugnación y entra a su estudio.

Y es más, dado que el responsable adquiere los derechos del obligado principal, podrá ejercitarlos, aun si éste no lo hubiere hecho. Es el caso que se revisa en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 17 de febrero de 1998, recurso número 501/1997. En relación a las posibilidades de impugnación de la liquidación, señala en su fundamento de derecho sexto que "(...) de tal precepto se deriva la posibilidad del recurrente de alegar como causas de oposición no sólo las que a él directamente le atañen, sino también los medios que al alcance del deudor principal no fueron oportunamente alegados".

En suma y conclusión, nada de esto sería posible si las liquidaciones perdiesen su naturaleza con motivo de su tránsito por la responsabilidad tributaria.

3.- El mantenimiento en sede del responsable de la individualidad de cada liquidación derivada es lo que permite que se mantengan suspendidas las sanciones impugnadas por el deudor principal, hasta tanto se agote la vía administrativa, así como que esa suspensión opere ex lege en el caso de impugnación de la sanción o de la declaración de responsabilidad del propio responsable, tal y como se establece en el artículo 212.3.b) de la LGT.

Si fuera correcto pensar que las liquidaciones cuya acción de cobro se ha derivado se han transformado en una suerte de nueva deuda distinta, resultado de la suma de todas aquellas, la consecuencia sería que no habría lugar a diferenciación entre deuda y sanción.

Esa falta de distinción haría también imposible la aplicación de las reducciones de las sanciones que establece el artículo 41.4 de la LGT, artículo que como los demás citados carecería de sentido si por parte del legislador se hubiese concebido la existencia de una deuda única en el responsable, distinta de las liquidaciones que se hicieron al deudor principal y mera suma de éstas.

4.- Ha de entenderse que ese Tribunal Central confirma, de manera indirecta, la posición de este Departamento, de resultar correcto el siguiente razonamiento: no ha sido posible encontrar ninguna resolución de ese Tribunal Central donde se resuelva un caso como el presente. Sin embargo, considerando que de los distintos obligados tributarios que solicitan el aplazamiento de las deudas una parte significativa está compuesta por responsables tributarios, sería de esperar que en sus resoluciones ese Tribunal Central se hubiera referido exclusivamente al montante total del alcance de la responsabilidad, rechazando la mención y referencia a las

liquidaciones que lo forman, así como la aplicación de las distintas normas que regulan los distintos supuestos (retenciones, sanciones y resto de las liquidaciones). Pero nada de eso ha podido ser hallado en ninguna de las resoluciones examinadas, dictadas a lo largo de los años.

Por otra parte, y dado que a los efectos de solicitud de un aplazamiento resulta irrelevante si el solicitante es el deudor principal o el responsable, en las distintas resoluciones relativas a tales solicitudes debería incluirse como dato esencial esta circunstancia, cosa que no se hace.

5.- Desde el punto de vista de la prescripción, la aplicación del criterio del TEAR de que las liquidaciones pueden perder su naturaleza e identidad, lleva a la conclusión de que una vez declarada la responsabilidad, toda la masa que compone su alcance debe tramitarse del mismo modo y a la vez: providencia de apremio y diligencias de embargo, cada una de ellas, por el total de ese alcance, sin posibilidad alguna de que por la distinta tramitación de los actos de ejecución de unas y otras liquidaciones pueda producirse la prescripción de alguna de ellas.

Aquí puede apelarse de nuevo a la confirmación, también de manera indirecta, de que el criterio de ese Tribunal Central es contrario al manifestado por el TEAR, porque de compartirlo habría algún reflejo en alguna resolución de las muchas que declararían la prescripción de alguna de las deudas a los distintos obligados: aquéllos que fueran obligados en virtud de una declaración de responsabilidad deberían ver declarada o denegada la prescripción respecto de la totalidad del alcance en que se concretó su responsabilidad, pero ninguna resolución así ha podido ser encontrada.

6.- Finalmente, puede añadirse que no hay norma alguna ni argumento que pueda esgrimirse para que la Administración tributaria como acreedora deba ver empeorada su situación como consecuencia de que haya sido necesario declarar un responsable para satisfacer su crédito.

El perjuicio ocasionado a la Administración tributaria se ve con claridad en el caso de aplazamiento de las retenciones. Tanto tomando la redacción actual del artículo 65.2 de la LGT, hecha por el Real Decreto-ley 3/2016, que prohíbe esos aplazamientos, como tomando las normas anteriores en que sí cabían en el supuesto del artículo 82.2.b) de la LGT, el criterio del TEAR retrasa injustificadamente el cobro de la deuda.

La Directora recurrente termina solicitando la estimación del presente recurso extraordinario y la fijación del criterio siguiente: "Las liquidaciones tributarias no pierden su naturaleza en sede del responsable tributario, razón por la cual el pago, los actos del procedimiento ejecutivo que procedan, así como las solicitudes de aplazamiento y suspensión, se harán para cada una de ellas o para varias, cuando proceda, siempre que en este último caso se identifiquen adecuadamente. Del mismo modo, cuando exista regulación distinta del procedimiento tributario correspondiente según se trate de una liquidación u otra, esta regulación sigue siendo de aplicación respecto del responsable".

Tercero.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

La cuestión controvertida se centra en determinar si las liquidaciones tributarias pierden o no su naturaleza cuando son derivadas al responsable subsidiario en aplicación del artículo 43.2 de la LGT, que dispone:

"2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los

administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas".

Este supuesto de responsabilidad subsidiaria del administrador de las deudas por retenciones fue introducido en la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Su razón de ser se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, a cuyo tenor: "Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio".

Los apartados 1 y 2 del artículo 65 de la LGT, en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponían:

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijan reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

b) Las 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.

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión".

Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, dispone que:

Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

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

2. Serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las excepciones previstas en las leyes.

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.

4. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda aduanera serán tramitadas y resueltas de acuerdo con lo establecido en su normativa específica. Para aquellas solicitudes cuya tramitación, de conformidad con la normativa de organización específica, corresponda a los órganos de recaudación, este Reglamento será aplicable de forma supletoria".

Del apartado primero del artículo 65 de la LGT, arriba reproducido, se colige que como regla general todas las deudas tributarias, ya procedan de autoliquidación como de liquidación administrativa, y ya se encuentren en período voluntario como en período ejecutivo, son aplazables o fraccionables. No obstante, el apartado segundo de dicho precepto realiza una delimitación negativa señalando aquellas deudas que no son aplazables o fraccionables, como es el caso de las que se exaccionan por medio de efectos timbrados, o aquellas que lo son con importantes restricciones, como sucede con las retenciones o ingresos a cuenta. En similares términos se pronuncia el artículo 44 del RGR.

Por otra parte, en la medida en que el aplazamiento o fraccionamiento es siempre de carácter rogado cualquier sujeto que, teniendo la consideración de obligado tributario, tenga el deber de pagar una deuda tributaria podrá presentar la correspondiente solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si se atiende a la definición de obligado tributario que ofrece el artículo 35 de la LGT, el aplazamiento o fraccionamiento podrá ser solicitado no sólo por el contribuyente y los obligados a realizar pagos a cuenta, sino también por todos aquellos sujetos sobre los que recaiga la obligación material de pago, tenga el origen que tenga (sustitutos, responsables, sucesores). Ello se deduce con claridad de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 65 de la LGT y resulta plenamente lógico pues si al contribuyente, que es quien realiza el hecho imponible y es el titular de la capacidad económica que se somete a gravamen, se le concede esta posibilidad, con igual o más motivo a un tercero ajeno a la realización del hecho imponible que se ve obligado a hacer frente a una deuda tributaria, ya sea, por ejemplo, porque se ha derivado hacia él la responsabilidad o porque ocupa por sucesión la posición que tuviera otro obligado tributario.

Los preceptos transcritos establecen, pues, como regla general el carácter no aplazable de las deudas por retenciones, de manera que que el aplazamiento sólo podrá concederse en supuestos excepcionales contemplados en el artículo 82.2b) de la LGT, esto es, cuando el retenedor acredite que la ejecución de su patrimonio puede afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o puede producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

En cuanto al origen de las restricciones impuestas por el ordenamiento al aplazamiento o fraccionamiento de las deudas por retenciones debe señalarse que reconocido en la redacción primitiva del artículo 49 del RGR de 1991 (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) el carácter aplazable de todas las deudas tributarias a excepción de las que se exaccionan por medio de efectos timbrados, el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, modificó dicho precepto estableciendo también la imposibilidad de aplazar las "deudas correspondientes a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros y, en particular, las derivadas de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades" salvo cuando "se den las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de este Reglamento", que son aquellas a las que alude el artículo 82.2.b) de la actual LGT. La justificación de esta medida se contiene en la Exposición de Motivos del citado Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que dispone lo siguiente: "También la experiencia de los últimos años aconseja establecer limitaciones al aplazamiento del 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". Así pues, es la propia naturaleza de las retenciones a cuenta, en tanto que cantidades detraídas o descontadas de los pagos efectuados a terceros, la que determina que no existan problemas de tesorería para su ingreso y, por ende, que no se justifique la concesión de aplazamiento a quien debe practicarlas, esto es, al

retenedor. La imposibilidad absoluta de solicitar aplazamientos de deudas por retenciones ha sido dispuesta por el Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modificó el apartado 2 del artículo 65 de la LGT en el marco de medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas. Así, la Exposición de Motivos de este Decreto Ley señala que "Por otra parte, se procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta".

Por tanto, en un primer acercamiento a la cuestión, parece indubitable que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, obligaciones que no estarían referidas al obligado tributario responsable.

Tercero.

El TEAR considera no aplicables al supuesto examinado los artículos 65.2.b) de la LGT y 44.3 del RGR pues, una vez derivada la responsabilidad, la deuda que ha de ingresar el responsable ya no es una "deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el retenedor" sino una deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el responsable. Aunque el TEAR no habla propiamente de "pérdida de identidad" o "pérdida de naturaleza" de la deuda como consecuencia de su derivación al responsable, eso es lo que parece desprenderse de su resolución, al afirmar en relación con el declarado responsable que "su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener". La conclusión inmediata de esta postura es, como señala el TEAR, 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 44.3 del RGR, toda vez que la deuda cuyo aplazamiento solicita el responsable no corresponde ya a una obligación que debe cumplir un retenedor sino a una obligación que debe cumplir alguien que es declarado responsable. Los citados artículos hablan de "deudas correspondientes a obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor". Es retenedor, según el artículo 37.2 de la LGT, "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 éstos". El artículo 23.1 de la LGT precisa que esa obligación del retenedor de realizar pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. Las obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor son, por tanto, "detraer e ingresar en la Administración tributaria" una parte del importe de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios. Cuando la norma habla de "deudas correspondientes a obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor" se refiere, por tanto, a las cantidades que deben ser detraídas por éste con arreglo a la ley con ocasión de los pagos a terceros.

Cuarto.

En este sentido el artículo 35.2 de la LGT, distingue entre el contribuyente, sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (artículo 36.2 de la LGT), y la figura del retenedor que debe realizar la retención e ingreso de las cantidades retenidas de conformidad con el artículo 23.1 de la LGT. Figuras tributarias que se diferencian del obligado tributario responsable, señalado en el artículo 35.5 de la LGT en relación con el artículo 41 de la misma Ley.

Por tanto, debemos determinar la naturaleza del responsable tributario. La responsabilidad tributaria como obligación de pagar una deuda ajena, constituye un instituto jurídico que proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. El legislador ha establecido los supuestos de responsabilidad tributaria para reforzar las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria, es decir, como un medio para asegurar el pago del crédito tributario, junto a otros instrumentos como las medidas cautelares, la vía de apremio, etc.

En definitiva, la responsabilidad tributaria constituye una garantía del crédito tributario, una garantía personal, dado que se concede al acreedor un derecho de naturaleza personal frente a la persona del responsable y que no estaba obligada a pagar la deuda tributaria mientras que no se le declare responsable, por haber realizado el presupuesto específico de la responsabilidad tributaria. Por lo indicado, la responsabilidad tributaria sería en principio una garantía personal del crédito tributario, dado que aquí se coloca a un tercero junto al sujeto

pasivo para pagar la deuda tributaria, y por una razón distinta a la realización del presupuesto de hecho realizado por dicho sujeto pasivo.

Realizado el presupuesto de la responsabilidad, la Hacienda Pública, a través de un procedimiento concreto, puede exigir el pago de la deuda tributaria a una persona "distinta" de la obligada inicialmente, sin perder el derecho contra el deudor principal, mediante el correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad. A partir de este momento, por tanto la Administración tributaria dará plazo de pago en período voluntario al responsable y si no se procede al pago en el plazo correspondiente, realizará forzosamente las deudas incluidas en el alcance de la responsabilidad, que se convierten en deudas propias del responsable.

En ese sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que en el caso de derivación de las sanciones, la responsabilidad tributaria que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita realizado por el responsable tributario, constituye en cierta forma una sanción por la realización de un comportamiento contrario a Derecho, donde se reflejaría esa garantía personal del crédito tributario del instituto de la responsabilidad tributaria. Dado que se impone la responsabilidad por la participación en la comisión de la infracción tributaria, con la obligación del pago de la deuda tributaria, y como garantía del pago del crédito tributario por un tercero. Una responsabilidad tributaria que, como señala la actora, es accesoria de la obligación principal, a semejanza de la fianza, es decir, una obligación de pago de la deuda ajena, que cumple la función de garantía del crédito tributario. Una fianza legal que nace de la Ley y surge exclusivamente de la realización del presupuesto de hecho previsto en la misma Ley. Por tanto, a diferencia de la fianza y su origen convencional, la responsabilidad tributaria constituye una obligación de pago de la deuda ajena como consecuencia de haberse realizado el presupuesto marcado por la Ley, convirtiéndose el responsable también en obligado tributario a partir de la propia declaración de responsabilidad, que no responderá con su patrimonio hasta que no termine su plazo de pago en vía voluntaria.

La Constitución ha establecido la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes (artículo 31.1 de la CE), capacidad contributiva que también debe determinar la contribución individual. Pues bien, este principio no rige por supuesto en la institución de la responsabilidad tributaria, dado que el principio de capacidad económica en relación con el sujeto pasivo, no impide que el legislador obligue al pago de la deuda tributaria a personas distintas del titular de la capacidad económica. La eficacia real de un reparto basado en los principios de capacidad y generalidad determina que los responsables de vean obligados a pagar la deuda de un tercero, el contribuyente.

Por lo que, aunque el retenedor debe proceder a la retención de los rendimientos que abona en general, esta obligación constituye una obligación tributaria principal al margen del citado principio, de modo que hay también aquí una diferencia entre el retenedor y el responsable, dado que el retenedor debe hacer el ingreso con los fondos retenidos mientras que el responsable con el patrimonio propio, y de forma definitiva si fracasa la acción de reembolso frente al deudor principal.

Esta es la razón evidente que justifica la privación a los retenedores del derecho a solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas con el abono de los rendimientos (o que debieron retener). No se puede solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas a cuenta de la obligación de pago de los contribuyentes, de un tercero, es decir dado que no nos encontramos con fondos propios del retenedor sino de los contribuyentes, y que han sido retenidos para su ingreso. Por lo que, no pueden alegarse razones de tesorería para aplazarse el ingreso en la Hacienda Pública por los retenedores.

Mientras que la responsabilidad tributaria se configura como obligación de pago de una deuda tributaria ajena, una obligación que se convierte en propia del responsable, aunque dependiente de la obligación del deudor principal, ya que es llamado al pago en defecto del pago por el deudor principal. La traslación jurídica de la obligación de pago al responsable exige un procedimiento autónomo regulado en los artículos 174 y siguientes de la LGT, de modo que el alcance de la responsabilidad se convierte en deuda propia del responsable, en la que podrán estar incluidas deudas por retenciones no ingresadas, liquidaciones y sanciones de un tercero. Pero son deudas propias a partir del momento de la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, donde el responsable podrá impugnar en el recurso correspondiente la legalidad de la deuda no ingresada, o podrá solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de pago de su deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, el retenedor.

Solicitud en la que podrá alegar su situación económico financiera que de forma transitoria le impide el pago de la deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, dado que recordemos el responsable no tenía la obligación de retener e ingresar por los rendimientos abonados, sino que es responsable de la deuda de un tercero, en este caso del retenedor. Por ello, el artículo 65.12.b) de la LGT impide al retenedor solicitar el

aplazamiento/fraccionamiento del pago de las retenciones, a diferencia del resto de los obligados tributarios, incluidos los responsables que pueden acceder a dicha solicitud, al amparo del artículo 65.1 de la LGT.

Por lo enunciado, ha de desestimarse este recurso, dado que los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período 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 declara responsables.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando como criterio:

Los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período 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 declara responsables

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.