

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFL016456

INSTRUCCIÓN 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.

El 7 de enero de 2009, fue aprobada la Instrucción 1/2009, por este mismo Centro Directivo, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. Esta Instrucción vino en su momento a homogeneizar las pautas de actuación de las distintas Delegaciones en la tramitación y resolución de aplazamientos y fraccionamientos por los órganos de recaudación.

La indicada Instrucción reconoce que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que, con carácter general, las deudas por retenciones o ingresos a cuenta son inaplazables y sólo pueden concederse excepcionalmente aplazamientos para el pago de las mismas cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 82.2.b) del citado texto, concluyendo que las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento referidas a deudas por retenciones o ingresos a cuenta deben tramitarse por los órganos de recaudación como el resto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

Sin embargo, la práctica en estos años ha puesto de manifiesto dos circunstancias: que la mayoría de los aplazamientos solicitados y tramitados corresponden a solicitudes referentes a deudas de retenciones y que se está dando una cierta utilización de forma fraudulenta de la figura del aplazamiento de las deudas tributarias. La conducta consistente en solicitar, de manera recurrente y sistemática el aplazamiento de las deudas tributarias supone, de hecho, que los periodos de ingreso voluntario señalados en la normativa de cada tributo traten de ser sustituidos, en esos casos, por los plazos de ingreso propuestos por los propios obligados tributarios.

La Hacienda Pública no solo tiene derecho a percibir las correspondientes cuotas tributarias, sino también a percibir las en tiempo y forma.

Este hecho es especialmente grave en el caso de retenciones e ingresos a cuenta, para el que la facultad de aplazar las deudas es absolutamente excepcional, y además de resultar una conducta defraudatoria a la Hacienda Pública provoca graves distorsiones en la competencia.

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, viene a modificar la redacción del artículo 65.2 de la Ley General Tributaria declarando directamente la inadmisibilidad de las solicitudes de aplazamiento que incluyan deudas inaplazables, en lo que es una clara intención del legislador de acentuar aún más el carácter excepcional de este tipo de aplazamientos cuya tramitación reviste, en consecuencia, el mismo carácter excepcional. Ello obliga a modificar lo dispuesto por la indicada Instrucción para adecuarla a dicha Ley en orden a dar respuesta a las mencionadas irregularidades y a homogeneizar los criterios de actuación de los órganos de recaudación.

Partiendo de que las solicitudes de aplazamiento de retenciones e ingresos a cuenta son inadmisibles, con carácter general, existe la posibilidad de conceder estos aplazamientos de manera excepcional en los casos y condiciones que establece la normativa tributaria. En concreto, el artículo 44 del Reglamento General de Recaudación, dispone que son aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Estos supuestos excepcionales se refieren a los casos en que la ejecución de su patrimonio pudiera:

A. Afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva.

B. Producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

El requisito de **afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo** de la actividad económica respectiva, de concurrir, debe quedar perfectamente acreditado en el expediente. A estos efectos, se mantiene el criterio de entender referida la actividad económica respectiva a aquella que ha dado lugar a la generación de las deudas por retenciones e ingresos a cuenta cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita.

El **grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública** se entenderá referido a obligados tributarios cuya contribución a la Hacienda Pública sea de una magnitud tal, que el cese de la misma pueda causar un impacto considerable en el Tesoro Público. Esta circunstancia, en su caso, deberá constar acreditada en el expediente.

A estos efectos, a las propuestas de concesión que se eleven al órgano competente para acordarlas deberá acompañarse un informe específico y distinto al que valore el cumplimiento de los restantes requisitos que han de darse para su concesión, y en particular, que la dificultad de tesorería alegada sea de carácter transitorio.

En dicho informe se detallarán y valorarán las pruebas y elementos de juicio en base a los cuales se concluya, de manera indubitada, que de inadmitirse la solicitud de aplazamiento se verían afectados sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de la actividad económica desarrollada por el solicitante o se produciría un grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública.

Por otra parte, la creciente importancia de las situaciones de crisis empresarial a las que pretende dar solución la Ley Concursal determinan la necesidad de dictar Instrucciones claras en relación con las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas por obligados tributarios afectados por la misma.

Por ello, en virtud del artículo 21 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común vengo a dictar las presentes Instrucciones:

Primera. *Inadmisibilidad general de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta.*

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se presenten respecto de deudas originadas por la obligación de retener o ingresar a cuenta, y que conforme al artículo 65.2 de la Ley General Tributaria, resulten inaplazables, serán objeto de inadmisión por las oficinas encargadas de tramitarlas.

Dicha inadmisión será motivada y deberá dar pie de recurso de reposición o reclamación económica-administrativa, tal como dispone el arto 47.4 del RGR.

Segunda. *Concesión excepcional de aplazamientos o fraccionamientos de retenciones e ingresos a cuenta.*

Sólo serán objeto de concesión las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas por retenciones o ingresos a cuenta cuando, de la solicitud y de la documentación aportada con la misma, debidamente contrastada con la obrante en las bases de datos de la AEAT, y del requerimiento efectuado al efecto, en su caso, resulte perfectamente acreditado que concurren las circunstancias legales excepcionales previstas para su aplazamiento. En caso contrario, se procederá a su inadmisión conforme se dispone en la Instrucción Primera.

Corresponderá al solicitante probar, en el momento de la presentación de la solicitud de aplazamiento, o en el requerimiento que se formule al efecto, la concurrencia de estas circunstancias excepcionales bajo las cuales puede la Administración conceder el aplazamiento o fraccionamiento de estas deudas.

No será necesario efectuar requerimiento cuando, por el importe solicitado, se trate de una solicitud de aplazamiento de las reguladas en la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros, pudiéndose en estos casos, descartar de partida que nos hallamos ante alguno de los supuestos excepcionados de la regla general de inadmisión.

Las propuestas de concesión que se eleven al órgano competente para acordarlas, deberán acompañarse de un informe específico en el que se detallen y valoren las pruebas y elementos de juicio en base a los que se concluye, de manera indubitada, que de inadmitirse la solicitud de aplazamiento se verían afectados sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de la actividad económica desarrollada por el solicitante o se produciría un grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública.

Tercera. *Tramitación separada de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta.*

Con el fin de evitar dilaciones innecesarias, en caso de que las deudas derivadas de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las que se solicita aplazamiento o fraccionamiento, concurren en la misma solicitud con otras deudas distintas, éstas serán objeto de tramitación separada, procediéndose con la mayor celeridad posible a inadmitir el aplazamiento solicitado, cuando ello sea procedente, en lo que a la deuda por retenciones e ingresos a cuenta se refiere, tramitándose el resto de la manera ordinaria.

La notificación de la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta incluirá la advertencia de que, conforme a la Instrucción CUARTA, apartado 3.2.b) de la Instrucción 6/2006 de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, la no acreditación del ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes ante el órgano competente para la tramitación del aplazamiento de las restantes deudas podrá ser considerada como indicativo de una dificultad de tesorería de carácter estructural y por tanto dar lugar a una denegación de las restantes solicitudes que se estén tramitando.

Cuarta. Aplazamientos y fraccionamientos en caso de concurso de acreedores.

a) Inaplazabilidad de créditos contra la masa.

En el artículo 65.2 LGT se establece que «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».

En este sentido, el contenido de dicha disposición es claro y se traduce directamente en que no puede aplazarse deuda alguna que tenga la consideración de crédito contra la masa de acuerdo con la Ley Concursal. No obstante, surgen dudas respecto de esta posibilidad cuando cesan los efectos del concurso como consecuencia de la aprobación de un convenio de acreedores.

La tramitación se ajustará a las siguientes pautas:

- Deudas devengadas tras la fecha del auto de declaración del concurso y antes de la fecha de eficacia del convenio.

Estas deudas corresponden a créditos contra la masa de acuerdo con el artículo 84.2 LC y si se solicita su aplazamiento se ha de aplicar el artículo 65.2 LGT, conforme al cual son inaplazables.

En consecuencia, deben inadmitirse todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se presenten de deudas devengadas en el periodo que transcurre desde la fecha de declaración del concurso hasta la fecha de eficacia del convenio (fecha de cese de efectos del concurso), con independencia de que tales solicitudes hayan sido presentadas antes o después de dicha fecha.

- Deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio.

Al efecto de su aplazamiento, las deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio, en cuanto que son créditos nacidos después del cese de efectos del concurso, son aplazables como cualquier deuda tributaria si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa tributaria.

No obstante, se ha de tener en cuenta que, en los supuestos en que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, y puesto que esto determinará que se desplieguen de nuevo todos los efectos del concurso, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa, por lo que resultarán inaplazables conforme a lo indicado en el apartado anterior.

Los aplazamientos o fraccionamientos de pago de estas deudas, que se hubieran concedido, deberán atenderse en la fecha de su vencimiento, como cualquier otro crédito contra la masa. Por este motivo, deberá incluirse una condición resolutoria en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago de estas deudas para que, de darse el caso de apertura de la fase de liquidación, se produzca la cancelación de dicho acuerdo.

b) Tratamiento de las solicitudes de aplazamiento de deudas con naturaleza de créditos concursales.

A este respecto, hay que distinguir dos supuestos:

- Aplazamientos solicitados con anterioridad al concurso pendientes de resolución.

En estos casos se deberá resolver su archivo por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento en base al artículo 103.2 LGT. Dicho archivo se comunicará al concursado.

- Aplazamientos de créditos concursales solicitados con posterioridad al auto de declaración de concurso.

En estos casos se inadmitirá la solicitud de aplazamiento. En la medida que el pago de los créditos tributarios queda sometido al proceso judicial en virtud de la declaración de concurso, una petición de aplazamiento carece manifiestamente de fundamento. Por tanto dicha solicitud carece, desde el inicio, de objeto.

En este sentido, el artículo 89.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, permite que se acuerde la inadmisión de solicitudes «manifiestamente carentes de fundamento».

Contra esta actuación, que deberá notificarse debidamente, se indicará la posibilidad de plantear los recursos procedentes.

Esta Instrucción modifica lo dispuesto en la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago y se aplicará a todas las solicitudes presentadas a partir del uno de enero de 2014.

Fuente: AEAT 20/12/2013