

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3322/2018, DE 27 DE FEBRERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Pago de la deuda Tributaria. Derivación de responsabilidad. Posibilidad del responsable subsidiario de aplazar o fraccionar la deuda derivada de retenciones.

La cuestión que debe resolver el TEAC se centra en determinar si los responsables subsidiarios de la deuda tributaria por el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 43.2 de la LGT —administradores de entidades por deudas tributarias que deban repercutirse o retenerse—, pueden aplazar o fraccionar dichas deudas. O, lo que es lo mismo, si les resulta o no de aplicación la limitación impuesta en el artículo 65.2. b) de la LGT que imposibilita al retenedor a aplazar o fraccionar la deuda derivada de retenciones, salvo excepciones.

Para dilucidar esta cuestión parte el Tribunal de una conceptualización de la responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario, pues será un tercero quien responde del pago junto al sujeto pasivo, pero por un motivo distinto a la realización del presupuesto de hecho realizado por este último.

También se recuerda que la razón fundamental por la que se le impide al retenedor aplazar o fraccionar la deuda por retenciones es que no se trata de fondos propios del retenedor, sino de los contribuyentes, por lo que, difícilmente, podrán alegarse razones de tesorería por los retenedores. Sin embargo, esta razón no es trasladable al responsable, quien puede alegar que su situación económico-financiera le impide, transitoriamente, el pago de la deuda tributaria (incluidas las retenciones), puesto que el responsable no tiene la obligación de retener, sino que responde de la deuda de un tercero.

Así las cosas, se concluye 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.

Fundamentos de derecho

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.