
**INADMISIÓN DE LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO DE RETENCIONES
PRESENTADAS DESDE EL 01/01/2014 SALVO LAS EXCEPCIONES DEL ARTÍCULO
82.2.b) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

NOVEDADES EN APLAZAMIENTOS

La Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago en materia de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores ordena la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones que se presenten desde el 01/01/2014.

La Instrucción se ha dictado, según la Agencia Tributaria, con el objeto de homogeneizar las actuaciones de los órganos de recaudación, que viene a adaptar lo dispuesto en la Instrucción 1/2009 a los cambios que la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria, supuso en dichas materias.

Además, según la Exposición de Motivos de la Instrucción, 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 sólo tiene derecho a percibir las correspondientes cuotas tributarias, sino también a percibir las en tiempo y forma. (Igual principio debiera aplicarse al IVA).

Recordemos que la Ley 7/2012 modificó el artículo 65.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dándole la siguiente redacción (se añaden los dos últimos párrafos):

«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».

En relación a esta modificación la Agencia Tributaria ha venido aplicando una interpretación "benévola" de la norma, no dando cumplimiento a lo que el legislador estableció en el último párrafo del artículo 62.2: La inadmisión de todas las solicitudes de aplazamiento incluidas en el apartado dos:

- Deudas con exacción mediante efectos timbrados (son muy pocos supuestos).
- Deudas por retenciones o ingresos a cuenta.
- Deudas por créditos contra la masa.

En una interpretación literal de la norma (artículo 12 de la LGT y 3 del Código Civil), es claro que lo que procedía con los aplazamientos de las deudas antes relacionadas era la inadmisión de la solicitud (el aplazamiento se tiene por no presentado con el efecto de que la deuda entra en período ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso en voluntaria).

Sin embargo, la dirección del Departamento de Recaudación quiso entender que, puesto que la modificación aprobada sólo era mencionada en la Exposición de Motivos en lo referente a las deudas contra la masa, atendiendo al espíritu de la norma reformada, los aplazamientos de retenciones o de ingresos a cuenta debían ser denegados en lugar de inadmitidos (en las denegaciones hay que conceder un nuevo plazo del 62.2 de la LGT para el ingreso de la deuda en voluntaria, o del 62.5 si la misma estaba en ejecutiva).

Y aunque ésta fuera la lectura que más favorecía al obligado tributario, el legislador dice lo que dice, y así se lo hizo saber, entre otros, la Dirección General de Tributos a la Agencia Tributaria (hubiera sido tan sencillo decir "en el párrafo anterior" en lugar de "en este apartado" si sólo se hubiese deseado la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento de créditos contra la masa), lo que finalmente ha motivado que se dicte la Instrucción 6/2013 que

devuelve las aguas a su cauce, es decir, a lo que era la práctica habitual de la Agencia Tributaria hasta la aprobación de la Instrucción 1/2009 fundamentada en un informe del Servicio Jurídico: NO dar aplazamientos de retenciones salvo en los supuestos que contempla el artículo 82.2.b) de la LGT y, como novedad al respecto, inadmitirlos, en lugar de denegarlos.

De esta forma se inadmitirán todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta, con la excepción de que sí podrán concederse en aquellas solicitudes en las que de los datos obrantes en las bases de datos de AEAT, o en los aportados por el interesado, quede suficientemente acreditado que 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 el nivel de empleo de la actividad económica respectiva o,
- Producir grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública.

Así, para todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones presentadas **desde el 1 de enero de 2014, se procederá a su INADMISIÓN**, teniendo la solicitud como no presentada; por tanto, no se concederán, salvo con las excepciones antes indicadas, aplazamientos sobre retenciones, y las solicitudes presentadas serán directamente inadmitidas, en lugar de denegadas.

Además, habrá que tener en cuenta las siguientes cuestiones:

La Instrucción 6/2013 ha cambiado las reglas del juego en la parte final del partido (trimestre), puesto que se aprobó el 9 de diciembre, cuando ya se habían abonado las retribuciones de octubre y noviembre, y no faltaba mucho para el adelanto de la paga extra de Navidad, dando muy poco margen a las empresas y profesionales para ajustar sus flujos de tesorería. Hubiera sido mucho más lógico que la Instrucción hubiera entrado en vigor para las retenciones devengadas en 2014 presentadas a partir del 1 de enero de 2014, pero no lo ha considerado así su redactor, que lo aplica a cualquier tipo de solicitud de aplazamiento presentada desde dicha fecha.

En las solicitudes de aplazamiento de retenciones la Agencia Tributaria no tiene ahora que requerir que se acredite que se cumplen los supuestos excepcionales del artículo 82.2.b) de la LGT, por lo que si dicha circunstancia no se acreditara adecuadamente en la solicitud, el aplazamiento será directamente inadmitido (previsiblemente, y por razones operativas, serán

inadmitidas todas las solicitudes de forma sistemática y será en vía de recurso cuando se analice que se cumplen los requisitos del 82.2.b) por la documentación aportada).

Las solicitudes de reconsideraciones de aplazamientos previos se tramitan como un nuevo aplazamiento y por ello, las de retenciones serán inadmitidas salvo apreciación de los supuestos excepcionales del artículo 82.2.b) de la LGT, pero permaneciendo vigente el aplazamiento previamente concedido mientras no sea incumplido. Es por ello muy importante que antes de pedir una reconsideración de aplazamiento (en sus plazos y/o garantías) se revise concienzudamente que no incluye liquidaciones o autoliquidaciones de retenciones para evitar efectos indeseados.

Si se concediera el aplazamiento por apreciarse que se dan los supuestos excepcionales del artículo 82.2.b) de la LGT, esto no exonera de aportar garantías, sino que se seguirá el régimen general de garantías, no estando ante una concesión de aplazamiento con dispensa automática (aunque previsiblemente sí con dispensa al menos parcial, porque carecer de bienes suficientes es el requisito base para la aplicación del 82.2.b).

Si la solicitud de aplazamiento tiene causa en una derivación de responsabilidad en la que se incluyan retenciones, también se inadmitirá para las mismas (salvo 82.2.b), excepto que se trate de una derivación del 42.2 de la LGT, que al ser por alcance no se verá afectada por la Instrucción 6/2013.

La Instrucción 6/2013 tampoco afecta a las solicitudes de aplazamiento sobre sanciones por retenciones o la pérdida de la reducción por conformidad, que sí podrán ser aplazadas si se cumplen los requisitos generales.

En el caso de declaraciones extemporáneas que sobre retenciones se presenten desde el 01/01/2014, las solicitudes de aplazamiento también serán inadmitidas al aplicarse a las mismas la Instrucción 6/2013.

Todo lo anterior hace prever que con efectos 21 de enero, entrarán un gran número de autoliquidaciones de retenciones del 4T 2013 o del mes 12 directamente en período ejecutivo por inadmisión de los aplazamientos solicitados o por ser presentadas las mismas con reconocimiento de deuda sin ingreso, para consternación de muchos obligados tributarios que no habían previsto (ni podido prever) este cambio de criterio aprobado por el legislador, criterio del que la Agencia Tributaria ha demorado en más de un año su aplicación.

Créditos contra la masa

En la tramitación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en caso de concurso de acreedores, la referida Instrucción se limita a adecuar la misma a los mandatos específicos de la normativa concursal, declarando en términos generales la inadmisibilidad de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas concursales, como consecuencia directa de la propia *vis atractiva* del proceso concursal.

Respecto de los créditos contra la masa, y en consonancia con lo dispuesto en el artículo 65 de la LGT, y el artículo 84.2 de la Ley Concursal, se clarifica la obligación de pago de los mismos a su vencimiento, deviniendo las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que sobre los mismos se presenten inadmisibles por imposibilidad legal.

Respecto a la posibilidad de aplazamiento del crédito privilegiado procedente de retenciones, en el caso de que una vez aprobado el convenio de acreedores en un concurso, si entre los créditos privilegiados reconocidos a la AEAT se encuentran obligaciones tributarias procedentes de retenciones e ingresos a cuenta, normalmente quedarán fuera del mismo, pues sólo en casos excepcionales se habrá votado a favor de la propuesta de convenio por estos créditos, vinculándolos.

Llúcia Malavé

FIDE Asesores Legales y Tributarios