



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07731/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/06/2026**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Aplazamientos/fraccionamientos. Deuda por retenciones liquidada por la Administración Tributaria al retenedor.

Criterio:

Las deudas por retenciones liquidadas por la Administración Tributaria ante la existencia de retenciones no practicadas o de retenciones practicadas pero no ingresadas, no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento ex artículo 65.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

65.2.b)

82.2.b)

RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR

44

RD 1684/1990 Reglamento General de Recaudación RGR

49.2

53.1

RD Ley 3/2016 Medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social

Conceptos:

Aplazamiento y fraccionamiento

Procedimiento de recaudación

Retenciones

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 16 de junio de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-07731-2023-00

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 19 de mayo de 2023, recaída en la reclamación nº 35/3346/2022 interpuesta frente a un acuerdo de inadmisión de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La Oficina de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tramitó un procedimiento de gestión tributaria con la obligada tributaria persona física DOÑA X en relación con el concepto "retenciones e ingresos a cuenta de determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmueble urbanos 2021".

Procedimiento que culminó con la notificación de una liquidación provisional por la diferencia entre la cuota declarada en el resumen anual de retenciones practicadas y los ingresos efectivamente realizados a través de autoliquidaciones periódicas de retenciones.

Ulteriormente, ante el no ingreso por DOÑA X de la deuda liquidada, se dictó y notificó la correspondiente providencia de apremio, solicitando la interesada el aplazamiento de la deuda apremiada.

Dicho aplazamiento fue inadmitido por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2022 en los siguientes términos:

<<MOTIVOS DE INADMISIÓN DE APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS.

ANEXO II

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA (RI)

La solicitud de aplazamiento/fraccionamiento objeto de resolución en el presente acuerdo ha sido objeto de inadmisión porque el impuesto debido es, en realidad, una cantidad detrída de un pago efectivamente realizado a otro obligado tributario, debiendo el retenedor ingresarlo a favor de la Administración tributaria a cuenta del tributo que corresponda satisfacer a aquel obligado>>.

SEGUNDO. Disconforme la interesada con la inadmisión de su solicitud de aplazamiento, interpuso la reclamación económico-administrativa nº 35/3346/2022 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Canarias; Tribunal Regional que resolvió en sentido estimatorio la citada reclamación en fecha 19 de mayo de 2023 siendo relevante, a los efectos que aquí nos ocupan, el fundamento de derecho tercero de la citada resolución:

Resolución TEAR de Canarias impugnada de 19 de mayo de 2023 (RG 35/3346/2022):

<<TERCERO. En materia de aplazamientos y fraccionamientos nuestra LGT prevé en su artículo 65.1, que como regla general todas las deudas tributarias, ya se encuentren en período voluntario como en período ejecutivo, son aplazables o fraccionables, siempre que concurran los condicionantes que se exigen al efecto, no obstante, el apartado segundo del citado precepto realiza una delimitación negativa y tasada de aquellas deudas que no son aplazables/fraccionables, como sucede con las retenciones o ingresos a cuenta, a tenor de lo dispuesto en su apartado b:” b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta”

La idea subyacente en la imposibilidad de aplazar del caso b) del citado artículo 65.2 de la LGT, no es otra, que no cabe retrasar el pago a la Hacienda Pública por parte del retenedor (artículo 37.2 LGT: “2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detrar 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”) de aquellas cantidades que hayan sido previamente retenidas de otros obligados tributarios, dado que no le restan la capacidad de tesorería propia al ingresar en el Tesoro esas cantidades previamente retenidas.

En consecuencia, la entrada de “liquidez” en el obligado tributario (ex artículo 37.2 LGT) por la retención efectuada, 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, motiva la imposibilidad de aplazar o fraccionar esas deudas tributarias, y por consiguiente, ello faculta a la Administración Tributaria a inadmitir este tipo de solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento tal y como se consagra en el artículo 65.2 b) LGT.

Sin embargo, en este caso concreto, a juicio de este Tribunal esa restricción a la posibilidad de admitir a trámite una solicitud de aplazamiento, en atención al origen del débito cuyo aplazamiento se solicita, no es de aplicación automática en un supuesto como en el que nos ocupa, dado que no estamos en presencia de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de deudas tributarias que hayan supuesto una entrada de “liquidez” en el obligado tributario (ex artículo 37.2 LGT) por la retención efectuada, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, sino que se trata de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de unas deudas tributarias resultantes de una liquidación provisional practicada por la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento de gestión tributaria, que si bien es cierto, que tal liquidación se realiza por el concepto tributario “Concepto: IRPF. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA ARRENDAMIENTOS 2021 180- RETENCION ARRENDAM.INMUEBLES URBANOS”, ello no puede dar lugar a confusión en cuanto al tipo de deuda cuyo aplazamiento se solicita, y que no es otra que la derivada de liquidaciones practicadas por la Administración, y que obvio es, que no son subsumibles artículo 65.2 b) de la LGT. En el sentido expuesto, ya se pronunció este Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en su resolución de fecha 5 de junio de 2020 en relación a la reclamación económico-administrativa número 35-07007-2018 en línea con el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 27 de febrero de 2020, dictada en unificación de criterio (RG 00/03322/2018), referida a un supuesto de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento por un responsable subsidiario de una deuda por retenciones.

En definitiva, atendiendo a la idea subyacente en la imposibilidad de aplazar las deudas por retenciones previstas en el artículo 65.2 b) de la LGT (retención- entrada de liquidez) que nada tienen con los hechos que acontecen cuando ante una deuda liquidada por la Administración, dado que las mismas no viene precedida de ninguna retención previamente realizada por un retenedor, sino que proceden de un acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en el que se han regularizado la situación tributaria del obligado por tal concepto.

CUARTO. Dicho lo anterior, y toda vez que la concesión o denegación de aplazamientos o fraccionamientos se configura como una potestad administrativa que goza, dentro del marco legal y reglamentario, de un amplio margen de actuación, para su concesión o no, según las circunstancias de cada supuesto. El órgano competente para resolver las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento debe ejercer esta facultad aplicando al caso concreto conceptos jurídicos indeterminados, tales como “situación económico-financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago”, “suficiencia e idoneidad de las garantías” o “conurrencia de las condiciones precisas para obtener la dispensa de presentarlas”. Así pues, no existe disposición que obligue a la Administración a conceder aplazamientos o fraccionamientos de manera automática, puesto que, aun cumpliendo los requerimientos formales para su solicitud y aportando garantías suficientes, corresponde en todo caso a la Administración conceder o denegar dicho aplazamiento o fraccionamiento, en función de si aprecia que, efectivamente, la situación económico-financiera del interesado le impide transitoriamente efectuar el pago en plazo, o si por el contrario, dichas dificultades de tesorería son estructurales o concurren otros impedimentos que impidan salvaguardar el derecho de cobro. Por otro lado, también puede la Administración, de manera discrecional, modificar los plazos solicitados por el obligado tributario.

Dicho esto, debe aclararse que no corresponde a este Tribunal determinar si procede la concesión o denegación de aplazamientos o fraccionamientos, pues tal y como se ha indicado previamente, se configura ésta como una potestad administrativa que goza, dentro del marco legal y reglamentario, de un amplio margen de actuación, a la vista de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Por tanto, se acuerda la anulación del acuerdo impugnado con orden de retroacción, para que la solicitud sea tramitada y resuelta en debida forma por el órgano recaudador competente.

En virtud de lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS, actuando mediante órgano unipersonal, acuerda ESTIMAR PARCIALMENTE la presente reclamación económico-administrativa, anulando el acuerdo impugnado y acordando la

retroacción de actuaciones en los términos señalados en el último inciso del fundamento de derecho cuarto en la presente resolución>>.

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Canarias, notificada a la AEAT en fecha 21 de junio de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 21 de agosto de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente comienza su escrito de interposición del presente recurso extraordinario de alzada oponiéndose a la tesis jurídica defendida por el TEAR de Canarias en la resolución impugnada:

<<El TEAR hace el análisis siguiente: La retención efectivamente hecha no resta capacidad de tesorería propia a quien la hace, razón por la cual debe ingresarse en el Tesoro sin aplazamiento; supone una entrada de liquidez para quien hace el pago y le aplica la retención. Sin embargo, cuando la retención debida no se realiza, no hay entrada alguna de liquidez, siendo esta la razón por la cual las liquidaciones practicadas por la Administración no son subsumibles en el artículo 65.2 b) de la LGT, aunque se haga en concepto de retenciones e ingresos a cuenta.

Este análisis es incorrecto, a juicio de este Centro Directivo, por dos razones. La primera es que en el caso que el TEAR revisa, la interesada sí realizó la retención y además la incluyó en su declaración anual, pero no la ingresó con las autoliquidaciones periódicas esto se explica con detalle en la propuesta de liquidación, en la liquidación e incluso en la inadmisión de la solicitud de aplazamiento, como se recoge en los hechos del presente escrito-, por lo tanto y utilizando su misma expresión, la interesada sí tuvo entrada de liquidez.

La segunda razón es que, aunque la interesada no hubiera hecho la retención y por lo tanto no se hubiera producido esa entrada de liquidez supuesto al que se refiere el TEAR, por entender que es el que se ha producido-, el TEAR examina un solo hecho de la realidad económica del retenedor, una sola operación, sin considerar el resto. Si el no haber practicado la retención no supuso un aumento de la liquidez del que debió hacerla, bien pudo suponerle otras ventajas ilícitas (porque proceden de un incumplimiento de la normativa aplicable) que el TEAR no ha tenido en cuenta. Como este criterio de TEAR habría de ser aplicable a cualquier relación económica, puede decirse en términos generales que esta falta de retención podría suponer una relación privilegiada con el proveedor o titular del bien arrendado, una disminución de precios de los servicios y suministros o aplazamiento de su pago, por ejemplo. Estas consecuencias y las demás que pueden producirse no forman parte de argumento del TEAR y debieron ser tenidas en cuenta, porque si el fundamento de su análisis está en si el retenedor obtuvo o no ventaja al no hacer la retención, tendría que haberse analizado la existencia o no de las demás posibles ventajas de su incumplimiento.

Sin embargo, este Departamento de Recaudación considera que ni el TEAR ni la Administración tributaria están obligados a hacer una suerte de auditoría interna o auditoría operativa para determinar el coste/beneficio que cada retención no hecha le ha supuesto al obligado a retener; no es esto lo que la LGT en general y su artículo 65.2 b) en particular les exigen en la revisión que corresponde hacer al primero y la aplicación que corresponde hacer a la segunda. Por el contrario, lo que ha de valorarse es que en ambos casos retención hecha y no ingresada, y retención no hecha- se ha hurtado a la Administración tributaria de su derecho de cobro inmediato de su crédito, sin aplazamiento, por lo que el perjuicio que se le ha ocasionado en los dos supuestos es evidente. >>

Asimismo, rechaza la invocación del TEAR a la resolución de este TEAC de 27 de febrero de 2020 dictada en unificación de criterio (recurso 00/03322/2018) porque, a su juicio, *“la argumentación de la resolución de ese TEAC está destinada a establecer las diferencias entre el deudor principal y su responsable, lo que no puede servir para lo que pretende el TEAR: que esas diferencias se apliquen a una misma persona, el obligado a retener e ingresar, considerando que cuando no ha cumplido su obligación es equiparable al responsable subsidiario. Esto no puede hacerse de ninguna manera porque se trata de obligados distintos, y menos puede hacerse con fundamento en esa resolución del TEAC en la que se recogen justamente las distinciones entre el retenedor que incumplió su obligación de pago a la Administración tributaria y su responsable tributario por ese incumplimiento”.*

Adicionalmente, la Directora transcribe un párrafo de la citada resolución -la negrita se contiene en el escrito de interposición-:

<<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>>

Tras lo cual concluye:

<<En conclusión, resulta claro que a los efectos del artículo 65.2 de la LGT no ha de hacerse distinción alguna entre las retenciones efectivamente realizadas y no ingresadas y las liquidadas por la Administración tributaria porque no se hicieron en su momento>>

Finalmente, se opone también a la distinción que hace el TEAR de las retenciones hechas y autoliquidadas pero no pagadas respecto de las liquidadas por la Administración tributaria con base tanto en la evolución normativa reguladora de los aplazamientos y fraccionamientos como en atención a un criterio de interpretación literal del artículo 65.2 b) LGT argumentando:

<<En cuanto al sentido propio de ese texto, el legislador habla de la obligación que deba cumplir el retenedor, sin hacer distinción entre si el obligado las ha cumplido total o parcialmente o no; no hay razón alguna que permita sustituir esta expresión por otra que se ciña al caso de que la retención se haya efectivamente autoliquidado, porque las obligaciones tributarias son tanto las autoliquidadas como las liquidadas.

Si el legislador hubiera querido reducir la aplicación de esa disposición a unos determinados supuestos, lo hubiera hecho>>

Concluyendo:

<<Estas consideraciones llevan a este Departamento de Recaudación a entender que en el espíritu y finalidad del artículo 65.2 b) de la LGT no está en modo alguno el criterio del TEAR, porque eso supondría que el legislador ha buscado de manera específica el agravio comparativo para el que autoliquida la retención pero no la ingresa respecto del que ni la hace ni la autoliquida, y esta ventaja en la obtención de aplazamiento para el que incumple más no puede defenderse de ninguna manera>>

Por último, concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<A los efectos de lo dispuesto en el artículo 65.2 b) de la LGT, no puede establecerse diferencia alguna entre la obligación autoliquidada por el obligado tributario y la liquidada por la Administración tributaria, por lo que resulta de aplicación en ambos casos>>.

CUARTO. En fecha 11 de septiembre de 2023 se notificó a la obligada tributaria que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (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), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

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. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si es susceptible de aplazamiento o fraccionamiento una deuda por retenciones liquidada por la Administración Tributaria al retenedor.

Controversia jurídica que hemos de analizar a la luz de la normativa aplicable y que se contiene fundamentalmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la normativa recaudatoria.

En primer lugar, hemos de tomar en consideración que los retenedores son obligados tributarios ex artículo 35 LGT y que, en virtud del artículo 37.2 LGT, tienen la obligación de detraer e ingresar en la Administración Tributaria con ocasión de los pagos que realizan a otros obligados tributarios una parte del importe que satisfacen a estos; importe que se ingresa en la Administración a cuenta del tributo que corresponde al sujeto perceptor del rendimiento:

Artículo 37 LGT. Obligados a realizar pagos a cuenta. Redacción dada a su entrada en vigor:

<<1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.

2. Es retenedor 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.

3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo>>.

Por su parte, en relación con la posibilidad legalmente reconocida a los obligados tributarios de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento para el pago de sus deudas tributarias, el artículo 65 LGT establece:

Artículo 65 LGT. Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Redacción vigente desde 01/01/2017:(la negrita es añadida)

<<1. Las deudas tributarias que se encuentren en período 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 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.

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.

e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

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

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la

tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa>>

Precepto objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005.

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la cuestión interpretativa que hemos de abordar en la presente resolución dictada en unificación de criterio radica en dilucidar si una deuda por retenciones objeto de liquidación administrativa puede ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

En este sentido, hemos de precisar que la normativa tributaria española ya incluso con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establecía importantes limitaciones al aplazamiento o fraccionamiento de las deudas por retenciones; 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, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, 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. Limitaciones cuya justificación legislativa se puede encontrar en la Exposición de Motivos del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que afirmaba:

<<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.>>

Limitación que, por ende, encontraba su razón de ser en el hecho de que el pago de retenciones a la Administración Tributaria no genera un problema de tesorería al retenedor en tanto en cuanto *"han sido detraídas o descontadas de los pagos efectuados a esos terceros"*.

Así, en la medida en que el sujeto que paga una renta sujeta a retención debe abonar al perceptor del rendimiento no el importe íntegro de la contraprestación, sino el mismo minorado en el importe de la retención, se pone de manifiesto de un modo claro la razón última de tal limitación normativa: a saber, que la parte del precio que se corresponde con la retención deja de ser, precisamente a resultados de la relación jurídica existente entre el obligado tributario y el retenedor la cual determina el nacimiento de la obligación de retención, un fondo propio del retenedor, para pasar a ser un fondo propio del sujeto obligado a soportarla. Fondo propio del sujeto retenido que, sin embargo, no lo percibe efectivamente al ser ingresado por el retenedor en la Administración Tributaria a cuenta del tributo que le va a corresponder al sujeto retenido.

De este modo, la perfección de la relación jurídica que une al retenedor y al sujeto obligado a soportar la retención determina que la parte del precio que ha de ser objeto de retención pase a ser desde ese momento un fondo propio de este último -si bien su custodio es la Administración Tributaria- y no del retenedor; razón esta última que justifica la lógica normativa de limitar la posibilidad de aplazar o fraccionar tal deuda porque en puridad la misma conllevaría que se estaría solicitando por el retenedor una facilidad de pago respecto de un dinero ajeno.

Esto es, tal y como señalamos en nuestra resolución dictada en unificación de criterio de 27 de febrero de 2020 (RG 3322/2018), *"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. (...) 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."*

Ello pone de manifiesto sin mayores dificultades interpretativas que, en cualesquiera relaciones jurídicas en las que el retenedor practica la debida retención al sujeto obligado a soportarla, no le será dable -en tanto en cuanto como premisa del supuesto tiene en su poder la parte del importe de la contraprestación no efectivamente satisfecha al sujeto retenido en tanto detraída o descontada como retención - esgrimir una dificultad de tesorería tal que justifique la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento. Supuesto este en el que sin atisbo de dudas debe aplicarse, en caso de la presentación de tal solicitud, la literalidad del artículo 65.2 b) LGT y proceder el órgano de recaudación a inadmitir la solicitud presentada.

Conclusión jurídica que igualmente cabe predicar en un supuesto de hecho como el sometido al juicio del TEAR de Canarias en la resolución aquí impugnada en la que, recordemos, si bien fue la Administración Tributaria la que por medio de una liquidación administrativa procedió a exigir al retenedor el pago de una deuda por retenciones, la misma no fue girada a un retenedor que no retuvo y satisfizo al perceptor del rendimiento la totalidad de su importe íntegro, sino que en este caso fue girada a un retenedor que, si bien había practicado la oportuna retención, sin embargo no la ingresó en la Administración Tributaria. Recordemos, a estos efectos, que en el supuesto de hecho aquí controvertido, la AEAT se limitó a exigir a la retenedora el ingreso de la diferencia entre el importe de las retenciones que la misma declaró haber practicado en su resumen anual y el importe que había sido ingresado, siendo pacífico que esa retención no ingresada en la Administración Tributaria sí había sido, sin embargo, objeto de la oportuna retención por parte de la retenedora.

Así, en este supuesto de hecho y, tal y como adelantábamos en líneas precedentes, se pondría de manifiesto que la retenedora custodió parte de las retenciones practicadas sin ingresarlas en la Administración Tributaria y, por ello, no podemos compartir la tesis del TEAR de Canarias en la resolución impugnada puesto que, a nuestro juicio, era jurídicamente procedente que el órgano de recaudación inadmitiera la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada por la obligada tributaria puesto que ningún problema de tesorería asociado a la práctica de la liquidación se generó a la retenedora ya que la misma tenía en su poder los fondos ajenos objeto de la retención.

Sentado cuanto antecede y, en aras de dar una respuesta completa a las distintas aristas que puede tener la cuestión controvertida, hemos de advertir que mayores dificultades interpretativas pueden suscitarse cuando la liquidación administrativa tiene su razón de ser en la no realización por el sujeto retenedor de la retención debida. Y ello porque, con independencia de la razón jurídica determinante de que no haya practicado tal retención y del posible reproche subjetivo a tal conducta, la realidad fáctica podría evidenciar que satisfizo al sujeto perceptor del rendimiento la totalidad del rendimiento íntegro.

Y, consecuentemente, en caso de que la Administración Tributaria dicte una ulterior liquidación girada a dicho retenedor, sería posible que el tener que hacer frente al pago de la misma le pudiera generar una dificultad de tesorería en tanto en cuanto, al haber satisfecho al obligado a soportar la retención el importe íntegro de la contraprestación sin haber descontado la debida retención, tendría que hacer frente a la retención con sus fondos propios.

Supuesto este en el que, de acuerdo con las argumentaciones anteriormente vertidas, podría razonablemente entenderse que el retenedor podría verse abocado, a resultas de la exigencia administrativa del pago de la retención no practicada, a una dificultad de tesorería transitoria tal que le debiera ser dable solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de tal deuda.

Sin embargo, en relación con la exigencia administrativa de la retención debida no practicada al sujeto retenedor, este TEAC no puede aceptar la interpretación última defendida por el TEAR de Canarias en la resolución impugnada y que determina la aceptación de que el mismo pueda solicitar un aplazamiento o fraccionamiento en el pago de tal deuda. Y ello porque, a nuestro juicio, tal criterio interpretativo no es conforme con un criterio de interpretación literal del artículo 65.2.b) LGT ni tampoco con los antecedentes legislativos de tal precepto.

Así, en primer lugar, el artículo 65.2 b) LGT establece una mención específica a que no son aplazables ni fraccionables las "obligaciones que deba cumplir el retenedor"; precepto cuyo literal engloba tanto los casos en los que el retenedor practicó la retención pero no la ingresó, como los supuestos en los que no realizó la oportuna retención de los pagos realizados a terceros.

Que el ámbito objetivo del citado precepto ha de englobar ambos supuestos, es un extremo que queda corroborado por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que en su artículo sexto modificó determinados artículos del capítulo VII "aplazamiento y fraccionamiento del pago" del Título I del Libro I del entonces vigente Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990) afirmando con rotundidad que no podían aplazarse las deudas correspondientes a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros :

Artículo sexto del Real Decreto 448/1995. Modificación de determinados artículos del capítulo VII, "Aplazamiento y fraccionamiento del pago", del Título 1 del Libro I del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990 por el que aprobaba el Reglamento General de Recaudación):

<< 1. El artículo 48 queda redactado como sigue:

(...)

El artículo 49 queda redactado como sigue:

<<Artículo 49. Deudas aplazables.

1. Todas las deudas tributarias y demás de derecho público cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública serán aplazables, salvo aquellas que se señalan en los apartados siguientes.

2. Como regla general, no podrán aplazarse 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.

Excepcionalmente, podrán concederse aplazamientos para el pago de dichas deudas cuando se den las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de este Reglamento.

3. En ningún caso serán aplazables las deudas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados>>>

Redacción del artículo 49 del Real Decreto 1684/1990 que estuvo vigente incluso tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues en la redacción originaria dada al artículo 65 del citado texto legal, si bien en el apartado primero recogió la regla general de que las deudas tributarias tanto en período voluntario como en período ejecutivo serían aplazables o fraccionables, en el apartado segundo realizó una delimitación negativa señalando que "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":

Redacción del artículo 65 Ley 58/2003 "Aplazamiento y fraccionamiento del pago" a su entrada en vigor el subrayado es añadido:-

<<1. Las deudas tributarias que se encuentren en período 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.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda

hasta la fecha de su ingreso.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento>>

Precepto cuya lectura pone de manifiesto que a la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria todavía era posible el aplazamiento o fraccionamiento de las *“deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta”*, concretamente, *“en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria”*.

Remisión a la normativa tributaria que se realizaba, por tanto, al Real Decreto 1684/1990 por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación, que en su artículo 49.2, según redacción dada por RD 448/1995, de 24 de marzo, recogía como hemos visto, una redacción algo distinta a la recogida por el legislador en el artículo 65.2 LGT al afirmar en su artículo 49.2 que *“no podrán aplazarse las deudas correspondientes a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros”*, al tiempo que establecía, precisamente ese *“caso y condición previsto en la normativa tributaria”* al que se remitía el precepto citado de la Ley 58/2003: a saber, *“Excepcionalmente, podrán concederse aplazamientos para el pago de dichas deudas cuando se den las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de este Reglamento”*.

Esta remisión de la Ley General Tributaria al citado Real Decreto 1684/1990 en su redacción dada por el RD 448/1995, de 24 de marzo, se mantuvo hasta la entrada en vigor el 1 de enero de 2006 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, que derogó expresamente el anterior RGR, pasando a regular en su artículo 44 la posibilidad de aplazar o fraccionar 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”* (casos del 82.2.b) LGT que son las circunstancias a que se refería el apartado 1 del artículo 53 del anterior RGR) recogiendo así la misma dicción literal que la LGT *“obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor”*.

Así pues, la evolución legislativa pone de manifiesto que la voluntad del legislador ha sido, desde antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, limitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas por retenciones. Y asimismo, esa evolución legislativa pone de manifiesto que las deudas por retenciones a las que son aplicables esas limitaciones han sido siempre las mismas, no ha habido variación pese a la distinta dicción literal del anterior Reglamento de 1990 modificado por RD 448/1995 y la dicción de la LGT de 2003 y Reglamento de 2005: *“deudas correspondientes a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a tercero”* y *“deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor”*. En ambos casos comprenden tanto los supuestos en que el retenedor practicó la retención pero no la ingresó como los supuestos en los que no realizó la oportuna retención de los pagos realizados a terceros.

Se trata de redacciones compatibles y así lo pone de manifiesto su aplicación coetánea en el tiempo.

Si el legislador al redactar la Ley 58/2003 hubiera querido constreñir la posibilidad de aplazar o fraccionar las deudas por retenciones únicamente a las deudas correspondientes a cantidades retenidas y no ingresadas, lo habría recogido expresamente -dada la claridad del texto reglamentario de 1990 a la entrada en vigor de la LGT - realizando una regulación completa en el propio artículo 65 sin remisión reglamentaria alguna. Sin embargo, la ley no hizo exclusión expresa, remitiéndose a *“la normativa tributaria”*, remisión por tanto al Reglamento entonces vigente que coexistió con la ley hasta su derogación por el Reglamento de 2005.

A la vista de lo anterior, debe concluirse la compatibilidad de ambas redacciones, y, en definitiva, que, a estos efectos, las obligaciones que *“deba cumplir el retenedor”* son tanto las correspondientes a cantidades retenidas como las que se hubieran debido retener. Criterio interpretativo que ya dejó entrever este TEAC con ocasión de la resolución de 27 de febrero de 2020 dictada en unificación de criterio (recurso 00/03322/2018) en la que si bien resolvimos una cuestión distinta a la que aquí nos ocupa puesto que la cuestión controvertida radicaba en determinar si el sujeto declarado responsable podía solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de la deuda derivada cuando la misma incluía en su alcance una deuda por retenciones, en la misma ya equiparamos a estos efectos tanto las *“cantidades retenidas con el abono de los rendimientos”* como las *“cantidades que se “debieron retener”*

Así pues, la normativa evidencia que tanto las liquidaciones giradas al retenedor que retuvo pero no ingresó, como al retenedor que ni siquiera retuvo, eran aplazables o fraccionables excepcionalmente; excepcionalidad que tras la entrada en vigor del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, ha sido totalmente eliminada, puesto que ha modificado la redacción del artículo 65 LGT, superando la remisión reglamentaria a los *“casos y condiciones previstos en la normativa tributaria”*; modificándose asimismo el art. 44 Reglamento General de Recaudación, por Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre (como señala en su Exposición de Motivos *“Se suprime del reglamento, en consonancia con la Ley, la excepción normativa que permitía el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta.”*)

Por ello, y desde la entrada en vigor del citado Real Decreto Ley 3/2016 que suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta, no existe ninguna posibilidad legalmente reconocida de aplazamiento de las deudas correspondientes a las obligaciones que deba cumplir el retenedor, por lo que debe concluirse que no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento tales deudas, siendo de todo punto indiferente si proceden de liquidaciones giradas por la existencia de retenciones practicadas pero no ingresadas o por retenciones no practicadas.

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 AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Las deudas por retenciones liquidadas por la Administración Tributaria ante la existencia de retenciones no practicadas o de retenciones practicadas pero no ingresadas, no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento ex artículo 65.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

