

Revista Técnica Tributaria

---

DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA



**AEDAF**



# Doctrina administrativa

---

## Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 1903/2017 de 26/04/2018

**Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima**

**Procedimiento de recaudación. Deuda tributaria. Domiciliación del pago.**

En el supuesto de que una domiciliación realizada por el obligado al pago en una entidad de crédito no sea atendida a su vencimiento, no bastará con demostrar por parte del obligado que la domiciliación se realizó de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en cada caso para que no se le pueda imputar el incumplimiento, sino que es preceptivo que acredite la existencia de saldo en la cuenta de domiciliación el día del adeudo. Criterio fijado al estimar el TEAC el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### Fundamentos de derecho

---

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

**SEGUNDO.-** La cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en determinar si, en el caso de que no se atienda a su vencimiento la domiciliación del pago de la deuda en una entidad de crédito, bastaría para acreditar la conformidad a derecho de la no imputación al obligado al pago, que la domiciliación se haya llevado a cabo de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos o, por el contrario, es preceptivo acreditar la existencia de saldo en la cuenta de domiciliación el día del adeudo.

**TERCERO.-** La normativa que regula el pago de las deudas tributarias se contiene en los artículo 60 y siguientes de la LGT que disponen:

Artículo 60. Formas de pago: "1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos”.

[...]

Artículo 61. Momento del pago: “1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión”.

El desarrollo reglamentario se efectúa en los artículos 33 y siguientes del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). Señala el artículo 33.2 del RGR lo siguiente:

“2. El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa vigente”.

El artículo 34 relativo a los medios y momento del pago en efectivo señala:

“1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este Reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.
3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago”.

[...]

Respecto a la domiciliación bancaria dispone el artículo 38 del RGR lo que sigue:

Artículo 38. Pago mediante domiciliación bancaria:

1. La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los siguientes requisitos:
  - a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.

---

En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.

- b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
2. Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente.
  3. En aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso”.

[...]

La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, (artículos 5 y 6) establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[...]

También en materia de domiciliaciones y con una finalidad interpretativa se aprobó por la Dirección General de la AEAT la Resolución de 1 de abril de 2008 por la que se publica la Instrucción 1/2008 de 27 de febrero (BOE de 5 de abril) en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria y para la aplicación de determinados artículos del RGR. En esta disposición se aclaran los criterios de actuación en los casos de domiciliaciones ordenadas por los obligados al pago y que no son atendidas por las entidades bancarias. Así el apartado cuatro de la citada Instrucción señala:

**Cuarto.** Criterios de actuación de los distintos órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los casos de domiciliaciones ordenadas por los obligados al pago y que no son atendidas por las Entidades colaboradoras.-En aquellos casos en los que se presenten ante los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria alegaciones o recursos contra recargos, intereses o sanciones liquidadas como consecuencia de la falta de ingreso o del ingreso fuera de plazo de pagos que hubieran sido objeto de domiciliación por el obligado en una Entidad colaboradora, y por aplicación de lo establecido expresamente en el artículo 38.3 del Reglamento General de Recaudación, el órgano competente, antes de dictar la resolución, deberá verificar si esta circunstancia es o no imputable al obligado al pago.

Se considerará que el incumplimiento no resulta imputable al obligado al pago cuando concurren al mismo tiempo las siguientes circunstancias:

Que el obligado hubiera efectuado la orden de domiciliación del pago de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en cada caso.

Que la cuenta designada por el obligado para realizar el pago por domiciliación sea de su titularidad. No resulta admisible que el obligado únicamente estuviera autorizado para operar en esa cuenta. Que en la fecha en que debía realizarse el cargo en cuenta por domiciliación, en la misma cuenta designada por el obligado existiera saldo disponible suficiente para satisfacer el importe total de la deuda domiciliada. En todo caso, esta circunstancia deberá ser acreditada por el obligado ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante la aportación del extracto de la cuenta o de la libreta de ahorro designada para la domiciliación”.

De la normativa expuesta se puede concluir lo siguiente:

- Que uno de los medios de pago en efectivo es la domiciliación bancaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 del RGR, sistema de pago que debe ajustarse a los requisitos establecidos en el artículo 38 de la misma norma como son a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que se domicilie el pago y que dicha cuenta esté abierta en una entidad de crédito b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
- Que la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio que establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas dispone en su artículo 5 lo siguiente: a) Se generará para cada Entidad colaboradora un sistema de generación de ficheros por parte de la AEAT con las domiciliaciones ordenadas en cuentas abiertas en ella b) el día del vencimiento la Entidad colaboradora realizará el adeudo en cuenta de los importes domiciliados en las cuentas de los respectivos obligados al pago y abonará inmediatamente los mismos en la cuenta restringida.
- La misma Orden establece en su artículo 6 que a efectos de la aplicación de lo que dispone el artículo 38.3 del RGR se considerará que no resulta imputable al obligado la falta de cargo o el cargo fuera de plazo cuando concurrieran simultáneamente las siguientes condiciones: a) Que la domiciliación de pago se hubiera llevado a cabo respetando los plazos, procedimientos y condiciones establecidos normativamente en cada caso b) Que la cuenta designada para el adeudo del importe domiciliado sea de titularidad del obligado c) Que en dicha cuenta existiera, el día de vencimiento, saldo disponible suficiente para tender íntegramente a la domiciliación.
- En el mismo sentido se pronuncia la Instrucción 1/2008 de 27 de febrero al indicar su apartado cuarto que el incumplimiento no resulta imputable al obligado al pago cuando concurren al mismo tiempo las circunstancias indicadas en el apartado anterior. A ello habría que añadir que la existencia de saldo disponible suficiente para satisfacer la deuda deberá ser acreditada por el obligado ante el órgano competente de la AEAT mediante la aportación del extracto de la cuenta o de la libreta de ahorro designada para la domiciliación.

---

# Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6048/2017 de 26/04/2018

## Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

### Deuda tributaria. Domiciliación de pagos. Modificación de la cuenta de domiciliación bancaria.

En base al artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada promovido por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT unificando criterio en el sentido de que dicho artículo ha de aplicarse en sus propios términos, de manera que la modificación de la cuenta de domiciliación bancaria de pagos solo puede hacerse por los medios y en la forma que en él se establecen, siendo necesaria la aceptación expresa de la Administración para que la modificación surta efectos y sin que la solicitud efectuada por medios distintos genere derecho o expectativa alguno. En el caso de que sea aceptada entre los días 1 y 15 del mes surtirá efectos respecto de los plazos o fracciones que venzan desde el día 5 del mes siguiente; si es aceptada de forma expresa entre los días 16 y el último del mes surtirá efectos desde el día 20 del mes siguiente. Las solicitudes que no cumplan los requisitos y condiciones del artículo 4.4 no surtirán efectos ante la Agencia Tributaria, de forma tal que cuando la solicitud se hace fuera de los dos cauces previstos no puede producirse ningún rechazo expreso, no cabiendo tampoco la aceptación tácita.

## 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.

**SEGUNDO.-** La cuestión controvertida consiste en determinar si la modificación de la cuenta de domiciliación de pagos puede hacerse únicamente por los medios y en la forma que se establecen en el artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, siendo necesaria la aceptación expresa de la Administración para que surta efectos, como sostiene la Directora recurrente o si, como se desprende de la resolución del TEAR, dicha modificación puede hacerse por fax o por escrito, bastando la aceptación tácita.

**TERCERO.-** Disponen los artículos 60.1 y 61.1 de la LGT:

Artículo 60. Formas de pago: "1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos".

Artículo 61. Momento del pago: "1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión".

En desarrollo de dichos preceptos establece el artículo 34 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR):

Artículo 34. Medios y momento del pago en efectivo:

“1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este Reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.
3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago”.

[...]

Respecto a la domiciliación bancaria dispone el artículo 38 del RGR lo que sigue:

Artículo 38. Pago mediante domiciliación bancaria:

“1. La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los siguientes requisitos:

- a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.

En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.

- b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.

2. Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente”.

[...]



---

La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Su artículo 4 dispone lo siguiente:

Artículo 4. Domiciliación del pago de aplazamientos y fraccionamientos concedidos por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

“1. Obligatoriedad y efectos de la domiciliación.-El medio de pago en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento de deudas será la domiciliación bancaria, salvo cuando el obligado al pago sea alguno a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La fecha de cargo en cuenta de tales domiciliaciones será siempre el día 5 o el 20 del mes que corresponda al vencimiento del plazo o fracción acordada o el inmediato hábil siguiente.

2. Legitimación.-Podrán ordenar la domiciliación del pago de las deudas aplazadas o fraccionadas por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los obligados a realizar el pago o, en su caso, sus representantes legales.

[...]

3. Procedimiento.- La domiciliación del pago de las deudas objeto de aplazamiento o fraccionamiento será ordenada en la solicitud, bien en el modelo en soporte papel, bien por medios telemáticos o telefónicos, indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago, con los requisitos que se establecen en el artículo 2 de esta Orden.

4. Modificación de la cuenta de domiciliación.- Los obligados a realizar el pago y sus representantes legales o voluntarios podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la modificación de la cuenta de domiciliación de los pagos.

En estos casos, la modificación deberá solicitarse obligatoriamente mediante alguno de los siguientes procedimientos:

a) Por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando la codificación de la nueva cuenta en la que se desean domiciliar los pagos, utilizando sistema de firma electrónica.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla la información acerca de la aceptación o rechazo de la solicitud de modificación.

Si la solicitud resulta aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria confirmará este extremo en pantalla al ordenante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la modificación realizada.

Si la solicitud de modificación resultase rechazada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

b) Telefónicamente, mediante llamada al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar, además de la fecha en que se lleva a cabo la modificación, la identidad de la persona que efectúa la solicitud y el contenido de la misma, así como la conservación de una u otra.

Cuando la modificación hubiera sido transmitida y aceptada entre los días 1 y 15 del mes, surtirá efectos respecto de los plazos o fracciones que venzan desde el día 5 del mes siguiente. Si hubiese sido transmitida y aceptada desde el día 16 al último del mes, surtirán efectos respecto de los plazos y fracciones que venzan desde el día 20 del mes siguiente.

Aquellas solicitudes de modificación que no se ajusten a los procedimientos y condiciones establecidos en el presente apartado no surtirán efectos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que la domiciliación del pago será tramitada a través de la cuenta inicialmente designada a estos efectos”.

De los preceptos señalados se infiere lo siguiente:

- a) Que uno de los medios de pago en efectivo de las deudas es la domiciliación bancaria, que se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT.
- b) Que en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento el obligado al pago ordenará la domiciliación bancaria indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago.
- c) Que las vías telemática y telefónica son las dos únicas posibles para llevar a cabo la modificación de la cuenta de domiciliación de pago de los aplazamientos o fraccionamientos. Ello se deduce, en efecto, del tenor literal del artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009 cuando señala que “la modificación deberá solicitarse obligatoriamente mediante alguno de los siguientes procedimientos...”.
- d) Que aquellas solicitudes de modificación que no se ajusten a los procedimientos o vías señalados no surtirán efectos ante la AEAT, tramitándose la domiciliación del pago a través de la cuenta inicialmente designada.

Dejando de lado las incoherencias que se ponen de manifiesto en el caso examinado, como que la Administración tributaria rechace el pago del segundo plazo en la nueva cuenta de domiciliación por no haberse efectuado la modificación conforme al procedimiento establecido en el artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, en tanto que los plazos de junio, julio y agosto siguientes sí se cobraron en la nueva cuenta, lo cierto es que de las conclusiones señaladas anteriormente se colige que las solicitudes de modificación de la cuenta de domiciliación del pago de los aplazamientos y fraccionamientos sólo puede hacerse, tal como sostiene la Directora recurrente, por vía telemática o telefónica, de tal suerte que no surtirán efectos aquellas solicitudes que no se ajusten a dichos procedimientos. Por otra parte, la modificación de la cuenta de domiciliación exige, conforme al tenor literal del artículo 4.4 de la citada Orden, la aceptación expresa por parte de la Administración tributaria, sin que quepa la aceptación tácita. Así se deduce, en efecto, del precepto señalado cuando refiriéndose a los plazos respecto de los cuales surtirá efecto la modificación habla de modificación “transmitida y aceptada” entre los días 1 y 15 del mes o desde el día 16 al último del mes. Para la modificación por vía telemática se indica además que la AEAT mostrará en pantalla la información acerca de la aceptación o rechazo de la solicitud de modificación y confirmará en pantalla la aceptación al ordenante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la modificación realizada. Para la vía telefónica se indica que por la AEAT “se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar, además de la fecha en que se lleva a cabo la modificación, la identidad de la persona que efectúa la solicitud y el contenido de la misma, así como la conservación de una u otra”. De dicha expresión se infiere sin lugar a duda que por vía telefónica ha de aceptarse también la modificación de manera expresa por parte de la AEAT.

---

# Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3426/2015 de 17/05/2018

**Unidad resolutoria: Vocalía Novena**

**Impuesto sobre Sucesiones. Sujeto pasivo. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Condición de heredero.**

Cuando se acepta la herencia a beneficio de inventario se produce la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. El hecho de que el interesado aceptase la herencia del sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria. En este caso, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, confirmando la resolución recurrida.

## Fundamentos de derecho

---

**PRIMERO.-** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

**SEGUNDO.-** Tras todas las vicisitudes del expediente, debidamente reflejadas en los Antecedentes de Hecho recogidos en la presente resolución, consta en el expediente que el 27 de junio de 2011 la Jefa del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia adopta acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D<sup>a</sup>. MxFR el 19 de junio de 1998 dirigiendo dicho acuerdo a D. RxSF como heredero de D<sup>a</sup>. AxSF, a la que se considera sujeto pasivo del tributo objeto de regularización. En el acuerdo se trata de justificar por qué se dirige al Sr. SF, confirmándose que se trata del “único heredero de la causante” por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 39 LGT.

[...]

Una vez recibido dicho acuerdo, D. RxSF presenta un escrito, dirigido al aludido Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia, manifestando que no es heredero de D<sup>a</sup>. AxSF “por lo que no puedo sino devolver la resolución que por error se me ha notificado, así como el documento de pago que se adjunta”.

El 26 de enero de 2012, la propia Jefa del Servicio de Inspección adopta una resolución que denomina acuerdo de rectificación de errores apoyándose en el artículo 220 LGT señalando que en el acuerdo indicado, de 27 de junio de 2011 – notificado al interesado el 15 de julio de 2011 – se comprueba la comisión de un error de transcripción pues “se hace referencia a D<sup>a</sup> AxSF donde debería decir D<sup>a</sup> AxFR”; por ello, se procede a la subsanación, si bien se remarca que en el acuerdo

sí estaba identificado el obligado tributario y la causa por la que lo es, realizando una enumeración de los hitos más relevantes del expediente.

Este acuerdo, dictado en el marco de un procedimiento de rectificación de errores previsto en el artículo 220 LGT, es notificado al interesado el 16 de febrero de 2012 interponiendo aquél la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR el cual dicta la resolución que es objeto de la presente alzada.

El TEAR confirma la procedencia del aludido acuerdo del Servicio de Inspección dictado el 26 de enero de 2012 entendiéndose que se trata de una resolución con la que se culmina el procedimiento de rectificación de errores sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo. Remarca el TEAR que el procedimiento de rectificación de errores se inicia como consecuencia del escrito presentado por el interesado el 26 de julio de 2011.

[...]

**TERCERO.-** Efectivamente, según el artículo 220 LGT [...] este Tribunal Central confirma y comparte el criterio del TEAR considerando procedente y conforme a derecho la resolución rectificativa dictada por el Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 en el marco de un procedimiento de rectificación de errores que se debe entender iniciado con la presentación, por el interesado, del escrito el 26 de julio de 2011 en el que hace constar el error cometido en la resolución liquidadora original al identificar a la sujeto pasivo de la que era sucesor. A este respecto, procede indicar que al iniciarse el procedimiento de rectificación de errores por el interesado y no de oficio, la única consecuencia derivada de que no se resolviera en plazo [...] es que el interesado puso, a partir del 26 de enero de 2012 (la resolución se le notificó el 16 de febrero) entenderla desestimada por silencio administrativo.

El artículo 220.3 LGT reconoce que las resoluciones con las que se pone fin a un procedimiento de rectificación de errores son susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, por lo que resultó procedente la interposición, por parte del interesado, de la reclamación económica ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012.

**CUARTO.-** A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central entiende que la interposición por parte del interesado de la reclamación económico – administrativa ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 contra la resolución del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 -notificada el 12 de febrero de 2012- sometió a revisión económico-administrativa la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento de D<sup>a</sup>. MxFR dictada a cargo de D. RxSF en calidad de sucesor de quien era la sujeto pasivo original, D<sup>a</sup>. AxFR, al haber fallecido ésta.

En base al artículo 237.1 LGT [...] el órgano competente, en este caso, el TEAR de Galicia, una vez admitida a trámite la reclamación debió conocer, estudiar y analizar todas las cuestiones derivadas del expediente, con especial atención a las planteadas por el sujeto pasivo en aras de no causarle indefensión alguna.

Sin embargo, el TEAR, una vez declaró la conformidad a derecho de la resolución del Servicio de Inspección con la que, rectificando un acuerdo previo, se practicó liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no ha estudiado el resto de cuestiones derivadas del expediente, generando una evidente indefensión al interesado que ha visto como no se han estudiado ni contestado las alegaciones planteadas en defensa de sus intereses. Resulta, pues, procedente, que este Tribunal Central, por razones de economía procesal y para salvaguardar la tutela efectiva del contribuyente, asuma el estudio del expediente y dé respuesta a todas las cuestiones que se deriven del mismo. Conviene remarcar que el fundamento de este procedimiento administrativo de rectificación de errores, por el que un órgano administrativo puede rectificar un acto propio por haber cometido un determinado error al dictarlo, es que ante los errores materiales

---

en que pueda incurrir cualquier acto administrativo y con independencia de sus infracciones al ordenamiento jurídico, no debe permitirse la producción de limitaciones en los derechos e intereses de los ciudadanos derivados del error y tampoco deben derivarse limitaciones del transcurso del tiempo para la posibilidad de realizar las rectificaciones que procedan.

**QUINTO.-** Alega el recurrente que no se le concedió, al notificarle el acuerdo de rectificación de errores referido el 16 de febrero de 2012, plazo para poder pagar la liquidación en período voluntario y, sobre todo, para que pudiese impugnarla por razones de fondo. Sí se señala que la providencia de apremio que se dictó en el procedimiento ejecutivo instado para el cobro de la regularización inicialmente notificada el 15 de julio de 2011 ha sido anulada por el TEAR de Galicia (Resolución 15/2063/2012, de 27 de noviembre de 2014).

[...]

No obstante dicha alegación, el acuerdo de 26 de enero de 2012, que le fue notificado el 16 de febrero siguiente, recogía expresamente que contra el mismo se podría interponer “Recurso de Reposición ante la Jefa del Servicio de Inspección, o bien Reclamación Económico Administrativo, que deberá presentarse igualmente ante el órgano que dictó el presente acto (arts.223 y 235 de la Ley 58/03, en aplicación de las disposiciones tercera y quinta) ambos en el plazo de 1 mes contado a partir del siguiente de la notificación de este Acuerdo, sin que puedan simultanearse ambos recursos”. De hecho, ha de darse relevancia a la reclamación económico – administrativa que, en ejercicio de sus derechos, interpuso el contribuyente ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 impugnando la referida resolución.

El criterio de este Tribunal Central es que con la resolución de enero de 2012 con la que la Inspección de Tributos accedió a la rectificación de la liquidación previa dictada en julio de 2011, se produjo un nuevo acto administrativo de liquidación, que sustituyó a ésta a los meros efectos de abrir el plazo de pago de la deuda tributaria en período voluntario que recoge la LGT, puesto que, y esto es la esencia del procedimiento de rectificación de errores, una resolución “rectificativa” no puede alterar el contenido fundamental de la decisión manifestada por la administración en el acto concreto que es objeto de rectificación, sino únicamente aspectos instrumentales o accidentales (en este caso, el nombre de la persona a la que el interesado sucedía como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

El ahora recurrente conoció el 16 de febrero de 2012 todos los elementos de la obligación tributaria objeto de regularización [...], pues estaban ya contenidos en el acto notificado el 15 de julio de 2011, pudiendo alegar todas las cuestiones que hubiera considerado oportunas en el procedimiento de revisión económico - administrativa que inició, en plazo, el 6 de marzo de 2012 al impugnar la resolución de 26 de enero de 2012 por lo que no se aprecia indefensión ni motivo alguno para disponer la anulación del acto. Dicho de otro modo, el interesado sí pudo, en definitiva, impugnar la liquidación que se le notificó como sucesor de D<sup>a</sup>. AxFR, siendo ésta la sujeto pasivo del Impuesto devengado con ocasión del fallecimiento de D<sup>a</sup>. MxFR.

**SEXTO.-** Teniendo en cuenta lo anterior, debe estudiarse ahora la alegación referida a que como aceptó la herencia de D<sup>a</sup>. AxFR a beneficio de inventario, y estando en tramitación el procedimiento de jurisdicción voluntaria de aceptación de herencia a beneficio de inventario, aún no tenía la condición de heredero y, por ello, no debía ser tratado como sucesor de la sujeto pasivo ni obligarsele al pago de ninguna liquidación tributaria girada a cargo de ella.

A este respecto, únicamente procede reconocer que, teniendo éste órgano la naturaleza de revisor de la legalidad de los actos dictados, en ejercicio de sus funciones, por los órganos encargados de las actuaciones de aplicación de los tributos, la competencia revisora se extiende únicamente a estudiar y validar, o no, la legalidad de la liquidación tributaria dictada por el Impuesto devengado con el fallecimiento de D<sup>a</sup>. MxFR teniendo en cuenta las normas tributarias aplicables, examinando si se ajusta a ésta la deuda tributaria resultante y regularizada por dicho concepto.

El hecho de que el aquí interesado aceptase la herencia de la sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria puesto que así lo recoge el artículo 39.1 LGT [...], que sí se verá afectada por la aceptación que decida hacer el llamado a la sucesión. A modo de conclusión puede afirmarse que, siguiendo esta remisión a la legislación civil, si la herencia se acepta pura y simplemente, las obligaciones tributarias pendientes del sujeto pasivo fallecido se transmiten a su heredero o herederos en su integridad – con las limitaciones señaladas en la normativa tributaria para el alcance de la sucesión de las obligaciones tributarias de las personas físicas– mientras que si se acepta a beneficio de inventario se produce, también, la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario cuyas reglas esenciales se recogen en el Código Civil, artículos 1.010 y siguientes.

No planteándose cuestiones adicionales, y no encontrando este Tribunal Central más cuestiones que analizar, debe quedar confirmada la liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada a cargo del recurrente, como sucesor del sujeto pasivo, por la Inspección de Tributos del Gobierno de Galicia.

---

# Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2492/2017 de 24/05/2018

## Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

**IVA. Obligaciones formales. Ejercicio del derecho a compensar cuando no se ha presentado la declaración-liquidación susceptible de generar el derecho. Nacimiento del derecho a compensar sólo con relación a declaraciones-liquidaciones posteriores a la presentación.**

La no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores. Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando el derecho a la compensación de dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años. Este criterio es unificado por el TEAC al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

## 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.-** En primer lugar este Tribunal Central debe pronunciarse sobre las causas de inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteadas por quien ostentó en su día la condición de interesado en la resolución cuyo criterio se recurre.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en artículo 242.1 de la LGT [...] cierto es, como alega quien fue interesado en la resolución recurrida, que el órgano recurrente no cita doctrina de este Tribunal Central ni criterio alguno de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales con los que la resolución impugnada pudiera entrar en conflicto, mas no debe olvidarse que esas situaciones no son las únicas que permiten presentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues también cabe interponerlo cuando el órgano recurrente estime gravemente dañosa o errónea la resolución que recurre. En el presente caso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT menciona expresamente que su recurso se basa en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Aragón.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en base a ello en [...] el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada y la estima gravemente dañosa y errónea. Considera que, trascendiendo el expediente concreto examinado, no comparte el criterio del TEAR de que el derecho a compensar cuotas pendientes únicamente está condicionado a que la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas, postulando, por el contrario, que la no presentación de la declaración-liquidación del trimestre (o mes) donde se genera el resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de la compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente. Debe, por tanto, rechazarse la causa de inadmisión alegada por quien fue interesado en la resolución recurrida, toda vez que sí se consideran debidamente expuestas y justificadas las razones por las que el órgano recurrente considera dañosa y errónea el criterio aplicado en dicha resolución.

**TERCERO.-** La cuestión controvertida se centra en determinar si el ejercicio del derecho a compensar el saldo de cuotas de IVA generado en un determinado período trimestral (o mensual) en una declaración-liquidación trimestral (o mensual) posterior, exige necesariamente la presentación de la declaración-liquidación trimestral (o mensual) en que se originó dicho saldo, como sostiene el Director recurrente, o si, basta para dicho ejercicio, como defiende el TEAR, la mera acreditación del citado saldo, esto es, del exceso de cuotas soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas.

**CUARTO.-** La normativa aplicable a la cuestión controvertida está constituida por los preceptos siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados: artículo 92. Cuotas tributarias deducibles [...]; artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir [...]; artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción [...] y artículo 100. Caducidad del derecho a la deducción.

[...]

Por su parte, del artículo 71.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), [...] se infiere con claridad la obligación de los empresarios o profesionales de presentar en todo caso las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA.

Como ya ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal Central (por todas, véase la resolución de 22/02/2011, RG 1841/09), la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior, siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo.

También señalamos entonces que el derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del IVA devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma; sin perjuicio, claro está, del derecho a la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre que el sujeto pasivo puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

Teniendo presente, por tanto, que el derecho a la compensación surge de la propia declaración-liquidación, es requisito indispensable para su ejercicio que el obligado tributario haya presentado la declaración-liquidación en la que la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supere la cuantía total del IVA devengado en el mismo período. De ahí que debamos concluir con el Director recurrente que la no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores.



---

Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años.

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 5260/2017 de 10/05/2018

### Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

#### **IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por el retraso en el pago de una indemnización exenta.**

El TEAC resuelve este recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio en el que se plantea la posible exención de los intereses percibidos por un contribuyente por el retraso en el cobro de una indemnización por lesiones laborales reconocida judicialmente.

El Tribunal administrativo, tras exponer la doctrina de la DGT en la que se diferencia el tratamiento fiscal de los intereses en función de su carácter remuneratorio o indemnizatorio, concluye que los intereses cuestionados han de considerarse como obligación accesoria a la principal, y, por tanto, deben tener la misma calificación que la obligación principal de la que derivan. Es decir, deben calificarse como ganancia patrimonial exenta.

### **Fundamentos de derecho**

---

[...]

#### **TERCERO**

(...)

Sin embargo, en ninguna de las normas mencionadas se menciona el carácter, tratamiento o calificación de los intereses de demora asociados o que derivan de estas indemnizaciones. Ha sido la Dirección General de Tributos quien se ha pronunciado sobre esta cuestión en sus consultas, entre ellas la V2295-09 de 13.10.2009, la V0515-14 de 24.03.2014, la V0460-15 de 6.02.2015 y la V1938-15 de 18.06.2015. En esta última, por ser la más reciente, se indica que los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los **intereses remuneratorios** constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los **intereses indemnizatorios** tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 de la misma ley, los intereses objeto de consulta tributarán como ganancia patrimonial.

De acuerdo con esta diferenciación nos encontramos ante supuestos de intereses indemnizatorios que son aquellos establecidos en el artículo 20 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, y que este precepto configura como una indemnización de daños y perjuicios por la mora del asegurador, tratando así de compeler a la compañías aseguradoras para el pronto pago de la indemnización y compensar al perjudicado por el retraso en el abono de la indemnización.

---

Tal y como señala el TEAC en su resolución 6209/1999 de 11 de octubre de 2002, los intereses por mora en caso de retraso por parte del deudor en las obligaciones de pago responde a la obligación establecida con carácter general en el artículo 1.108 del Código Civil que establece que: *“Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”*. El argumento que utiliza el TEAC es que estos intereses se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención, que tratan de compeler a los aseguradores para un pronto pago y, al mismo tiempo, compensar a las víctimas del retraso en el abono de la indemnización, por lo que concluye que tales intereses, si bien están sujetos al impuesto, se encuentran amparados por la exención del artículo 7 de la LIRPF, al participar de la naturaleza indemnizatoria del principal al que responden.

Este criterio lo mantuvo el TEAC en su resolución de 22 de diciembre de 2000 al calificar de igual modo los intereses abonados por la Administración por el retraso en el pago del justiprecio fijado en un procedimiento de expropiación forzosa, cuestión que ha vuelto a plantearse en la resolución 1235-2002 de fecha 24 de abril de 2005, en la que se indica, textualmente en su Fundamento de Derecho Segundo: *“(…) La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven,(…)”*

Si bien, los expedientes que ahora son objeto de estudio se refieren a una indemnización por daños personales, sin embargo, la naturaleza de los intereses es indemnizatoria en ambos casos, por lo que la conclusión alcanzada sobre la calificación de estas rentas ha de ser también la misma, y por tanto, los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancias patrimonial exentas.

En el mismo sentido, el TEAR de Canarias en resolución 35/8036/2011 de fecha 27 de septiembre de 2013, estimó aplicable la doctrina de este TEAC ya vigente la Ley 35/2006, pues la argumentación expuesta es igualmente aplicable a la nueva norma, en concreto en un supuesto de intereses percibidos por el retraso en el pago de una indemnización como consecuencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración por defectuoso funcionamiento del servicio público -en particular, por la defectuosa asistencia sanitaria prestada- ya que tienen carácter accesorio de la obligación principal y constituyen un elemento más de la indemnización, de acuerdo con lo previsto en el artículo 141.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, motivo por el cual también se encuentran exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según lo previsto en el artículo 7.q) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 6322/2016 de 26/04/2018

### Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

#### **Procedimiento de recaudación. Domiciliación del pago. Requisitos que deben reunir las cuentas bancarias.**

El TEAC unifica doctrina sobre los requisitos que han de reunir las cuentas bancarias para la domiciliación de pagos. Concretamente, se establece la obligatoriedad de domiciliar los pagos cuando se trate de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, salvo excepciones. Corresponde al obligado tributario comprobar que las cuentas designadas son idóneas y cumplen los requisitos exigidos para ello, sin que sea la Administración la que deba realizar dicha comprobación, pues su función se limita a consignar en el acuerdo de concesión la cuenta designada por el contribuyente. Entre estos requisitos, la normativa señala que deben ser cuentas a la vista o libretas de ahorro, requisito que no concurría en el supuesto analizado, en el que el obligado tributario había designado una cuenta de crédito. Por lo anterior, en los supuestos en los que la cuenta designada no sea idónea, será el propio obligado tributario el que deba responder de los efectos de la falta de pago o del pago fuera de plazo.

### **Fundamentos de derecho**

---

[...]

#### **TERCERO**

(...)

De la normativa expuesta se infiere que uno de los medios de pago en efectivo de las deudas es la domiciliación bancaria, que se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, y uno de los requisitos de la concesión del aplazamiento - fraccionamiento del pago es que en la solicitud el obligado al pago adjunte la orden de domiciliación bancaria en la cuenta de su elección, indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago, y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en la cuenta.

Por tanto, la AEAT no está obligada a hacer ninguna investigación previa sobre la idoneidad de la cuenta limitándose a consignar en el acuerdo de concesión la que el obligado tributario ha consignado.

#### **CUARTO**

En cuanto a la idoneidad de la cuenta, la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT señala en su artículo 2 los requisitos que deben reunir las cuentas en las que se domicilia el pago de las deudas así como los efectos de las órdenes de domiciliación realizadas en cuentas que no los reúnan:

*“Artículo 2. Requisitos de las cuentas designadas para el adeudo de domiciliaciones.*

---

*Las cuentas designadas por los obligados al pago para llevar a cabo el cargo del importe de las deudas domiciliadas deberán cumplir las siguientes condiciones:*

- a) Ser de titularidad del obligado al pago.*
- b) Tratarse de una cuenta a la vista o de una libreta de ahorro que admita la domiciliación de pagos.*
- c) Estar abiertas en una Entidad de crédito autorizada para actuar como colaboradora en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*Carecerán de efectos las órdenes de domiciliación en cuentas que no reúnan los requisitos anteriores, por lo que el obligado deberá responder ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado, en los términos que establezca la normativa vigente en cada caso y ello sin perjuicio de la posibilidad de subsanación prevista en los artículos 3 y 4 de la presente Orden respecto de aquellas órdenes de domiciliación que resulten defectuosas”.*

Por lo tanto de este artículo se extraen las siguientes conclusiones:

- La designación de la cuenta donde se domicilien los pagos corresponde al propio obligado tributario.
- La cuenta ha de ser a la vista o libreta de ahorro por lo que no es idónea la cuenta de crédito que se había señalado por el interesado en su solicitud.
- Las domiciliaciones en cuentas no idóneas carecen de efectos.
- Es el propio obligado tributario quien ha de responder de la falta de pago o del retraso en el mismo cuando haya designado una cuenta no idónea.

El precepto anteriormente reproducido acredita que la cuenta señalada por el interesado para la domiciliación de los vencimientos del aplazamiento y/o fraccionamiento concedido no era idónea y que por esa razón era conforme a derecho el recargo ejecutivo aplicado al primer vencimiento incumplido el 7.10.2013 debiendo hacer frente a las consecuencias del devengo del recargo al carecer de efectos las órdenes de domiciliación en cuentas que no reúnan tales requisitos, de manera que el obligado deberá responder ante la AEAT de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado sin perjuicio de la posible subsanación que se lleve a cabo, de acuerdo con la directrices de esta Instrucción, respecto de aquellas órdenes de domiciliación que resulten defectuosas.

(...)

De la normativa expuesta se puede concluir lo siguiente:

- Que uno de los medios de pago en efectivo es la domiciliación bancaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LGT, sistema de pago que debe ajustarse a los requisitos establecidos en el artículo 38 de la misma norma como son a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que se domicilie el pago y que dicha cuenta esté abierta en una entidad de crédito b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
- De acuerdo con lo establecido en el artículo 46 del RGR, apartado 2 letra f), este sistema de pago se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT; en la orden de domiciliación bancaria se indicará el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta.

- En el mismo sentido se pronuncia la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio que establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas en su artículo 4, señalando el artículo 2 los requisitos de idoneidad que deben reunir las cuentas señaladas para el adeudo de las domiciliaciones, cuentas que han de ser a la vista o libretas de ahorro, careciendo de efectos aquellas que no reúnan los requisitos designados, en cuyo caso el obligado deberá responder ante la AEAT de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado.

---

# Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6985/2016 de 28/06/2018

## Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

### Procedimiento de recaudación. Incumplimiento de la orden de embargo de créditos.

Según el TEAC, el obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo en virtud de un contrato de arrendamiento -en este caso el arrendatario de un inmueble- no puede, en un supuesto de cambio en la titularidad del contrato de arrendamiento, realizar el pago a ese tercer sujeto que supuestamente detenta la titularidad del contrato, pues está obligado a ingresar, desde que recibe la notificación de la diligencia de embargo, el importe de la renta a la Hacienda Pública, salvo que reciba notificación en contrario del órgano de recaudación, circunstancia que no ha sucedido en el supuesto analizado. Dicha conducta -la decisión unilateral de realizar el pago a otro sujeto- constituye una actuación que denota la culpa o negligencia exigible en la delimitación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) de la LGT por incumplimiento de ordenes de embargo.

## Fundamentos de derecho

---

(...)

### TERCERO.

(...)

Por tanto, el receptor de una diligencia de embargo está sujeto a las siguientes obligaciones:

- 1- **Debe de informar** en el plazo que se señale en la diligencia de embargo, normalmente el general de 10 días del artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007, si tiene créditos pendientes de pago frente al deudor de la Hacienda Pública derivado de sus relaciones profesionales o mercantiles, tal y como puede deducirse de las obligaciones de información suministradas a la Administración. Asimismo se le indica que a partir de este momento no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor de la Hacienda Pública. Esta información que se requiere por la Administración al receptor de la diligencia es necesaria en tanto que la Administración opera con los datos de las declaraciones presentadas por los operadores económicos en ejercicios pasados.

En la comunicación que se realice para contestar al órgano de recaudación se deberá indicar:

- Si el crédito o derecho se encuentra vencido, debiendo en este caso ingresar su importe hasta cubrir la deuda.
- Si el crédito no se encuentra vencido, quedando en ese caso afecto hasta su vencimiento si la deuda no resulta antes solventada.
- Si el crédito o derecho conlleva pagos sucesivos en cuyo caso se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que se reciba notificación en contrario.

- 2- En aquellos supuestos en los que no exista ningún crédito pendiente de pago, también el receptor de la diligencia de embargo, está obligado a poner esta circunstancia en conocimiento de la Hacienda Pública en virtud del requerimiento de información practicado en el desarrollo de las facultades de la recaudación tributaria para lo cual contará con el plazo general de 10 días que se contempla en el artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007.

Una vez cumplimentada la obligación de información por el receptor de la diligencia, con la orden de embargo emitida por la Hacienda Pública, se impone la obligación para su receptor de cancelar la deuda tributaria que mantiene el deudor apremiado con cargo al crédito de naturaleza privada que deriva de sus relaciones mercantiles.

En todo caso, las cantidades que se le exigen al receptor de una diligencia de embargo tienen un contenido cierto, que serán el importe de la deuda debida por el deudor apremiado en aquellos casos en los cuales el importe del crédito sea superior, o bien, el importe del crédito embargado si el importe de la deuda debida fuera superior.

A todo ello hay que añadir las consecuencias que puede acarrear el incumplimiento de una diligencia de embargo, de lo cual se dará comunicación en la propia notificación de la diligencia de embargo:

- 1- La falta de contestación a los requerimientos individualizados o la contestación incorrecta, incompleta o falsa dará lugar a la incoación de un expediente sancionador, de forma que sería declarado infractor tributario.
- 2- Por otro lado, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo serán responsables solidarios del pago de la deuda pendiente en los términos expresados en el artículo 42.2 de la LGT.

#### CUARTO

(...)

En este supuesto, ha existido un cambio de titularidad del contrato de arrendamiento, de manera que el deudor principal ha realizado una cesión de su contrato a otra entidad a la cual arrendatario ha continuado realizando los pagos derivados del contrato de arrendamiento. Nos encontramos ante una cesión del contrato o una novación de uno de los elementos del mismo. En este punto, la originaria relación jurídico tributaria creada desde la fecha de la diligencia de embargo entre el nuevo obligado tributario y la Hacienda Pública se ha visto alterada de forma unilateral por el obligado al pago.

(...)

De acuerdo con el deber de colaboración general con la Administración en la recaudación tributaria, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de aquellas todas las vicisitudes de las que tenga conocimiento en relación a los créditos embargados o que se pretendan embargar por parte de aquella y en consecuencia, deberá comunicar a la Administración todos los negocios jurídicos así como otros hechos que puedan tener relevancia de los que tenga conocimiento, sin que la alteración por las partes de los elementos de la relación jurídico-tributaria pueda producir efectos frente a la Administración.

(...)

La siguiente cuestión que se plantea en el recurso es si la actuación unilateral del obligado que incumple la diligencia de embargo por la alteración de cualquiera de los elementos de ese incumplimiento denota la culpa o negligencia que ha de concurrir para tratarse de una actuación constitutiva del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.2.b) de la LGT " las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo"



---

(...)

Si el interesado ha recibido una diligencia de embargo de créditos en virtud del contrato de arrendamiento que tiene suscrito con el deudor principal de la Hacienda Pública, en la cual se especifica: a) que se declaran embargados los créditos a favor del mismo que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba la diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda y b) que a partir del recibo de la diligencia no tendrá carácter liberatorio los pagos realizados al obligado al pago debiendo tener en cuenta la responsabilidad en que pudieran incurrir al responder solidariamente del pago de la deuda pendiente, por ende, incurrirá igualmente en este tipo de responsabilidad si de manera unilateral decide realizar el pago a otro sujeto o entidad que supuestamente detenta la titularidad del contrato sin haber recibido ninguna notificación en contrario por parte del órgano de recaudación, constituyendo dicha conducta una actuación que denota la culpa o negligencia exigible en la delimitación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria por incumplimiento de las órdenes de embargo, máxime cuando podía haber puesto en conocimiento de la Administración las vicisitudes o cambios que se estaban abordando sobre el contrato para ser informado de cómo actuar a este respecto.

