

...Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05121/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/02/2025**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Aplazamientos y fraccionamientos. Momento de inicio del período ejecutivo de una deuda tras la inadmisión de la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario. Efectos que supone el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud durante la tramitación.

Criterio:

La inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en período voluntario supone la aplicación del artículo 47.3 del Reglamento General de Recaudación, de modo que la solicitud se tiene por no presentada a todos los efectos, lo que supone que el plazo de pago voluntario originario no se ve alterado de forma alguna. En concreto, si el pago del total de la deuda incluida en la solicitud se produjera después de la notificación de la resolución de inadmisión pero transcurrido el plazo de pago voluntario original y antes de la notificación de la providencia de apremio, sería exigible el recargo ejecutivo regulado en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria. Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento solicitado en período voluntario, el interesado efectuase el ingreso total de la deuda incluida en la solicitud, se le tendrá por desistido tácitamente de su solicitud. La Administración Tributaria aceptará dicho desistimiento tácito y declarará el archivo sin perjuicio de su derecho a liquidar, ex artículo 51.3 del Reglamento General de Recaudación, los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de ingreso.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
28.2

65.2-RD Ley 3/2016, de 2 de diciembre

RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR

47.3 P

51.3

Conceptos:

Aplazamiento y fraccionamiento

Archivo

Inadmisión

Ingresos

Iniciación

Intereses de demora

Período ejecutivo

Procedimiento de recaudación

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 18 de febrero de 2025

RECURSO: 00-05121-2023

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

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 Galicia de 24 de febrero de 2023, recaída en la reclamación nº 27/0049/2021 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a una providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La SOCIEDAD X en fecha 20 de abril de 2020 y dentro del período de declaración correspondiente, presentó dos autoliquidaciones: una autoliquidación del IRPF de retenciones trimestrales (importe a ingresar de 17.445,46 euros) y la autoliquidación trimestral del IVA (importe a ingresar 50.775,01 euros); autoliquidaciones que presentó con solicitud de aplazamiento sin aportación de garantías al amparo de lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto Ley 7/2020 por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.

En fecha 1 de julio de 2020 y, con anterioridad a la resolución de la solicitud del aplazamiento de la deuda IRPF por retenciones, el obligado tributario efectuó el ingreso total de la misma.

Con posterioridad a dicho ingreso total, en fecha 28 de agosto de 2020, se notificó a la SOCIEDAD X en su dirección electrónica habilitada el acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento de la deuda de retenciones IRPF. Dicha inadmisión se fundó en que no cumpliéndose las condiciones para el aplazamiento del artículo 14 Real Decreto Ley 7/2020, en cuanto que se presentaron solicitudes de aplazamiento por un importe conjunto superior a 30.000 euros, procede tramitar el aplazamiento por el procedimiento ordinario, procedimiento éste en el que las solicitudes de aplazamiento de deudas por retenciones siempre deben ser inadmitidas de inicio.

En fecha 5 de septiembre de 2020, la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó providencia de apremio, notificada a la SOCIEDAD X el día 7 de septiembre. En dicha providencia se liquidada el recargo ejecutivo del 5% del importe total de la deuda de retenciones IRPF que ascendía a 17.445,46 euros.

Dicha providencia de apremio fue impugnada por la SOCIEDAD X en recurso potestativo de reposición que se resolvió en sentido desestimatorio.

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la sociedad X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia; resolución que fue tramitada con número de RG 27/0049/2021.

El citado Tribunal Regional en fecha 24 de febrero de 2023, estimó la reclamación en los siguientes términos:

Resolución TEAR de Galicia impugnada RG 27/0049/2021:

<<SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La legalidad de la providencia de apremio impugnada.

TERCERO. La providencia de apremio sólo es impugnabile en base a alguna de las causas tasadas expresamente recogidas en el artículo 167.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT):

"a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; c) Falta de notificación de la liquidación; d) Anulación de la liquidación; e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

CUARTO. En el supuesto que nos ocupa sucede, con independencia de los motivos de oposición invocados al reclamar, que el obligado tributario abonó la totalidad de la deuda con anterioridad a la resolución de la solicitud de aplazamiento, por lo que habiendo sido solicitado el aplazamiento en periodo voluntario de pago de la deuda (la deuda procede de una autoliquidación a ingresar presentada en plazo pero sin el abono de la deuda declarada y la solicitud de aplazamiento se presentó de forma simultánea con la autoliquidación), en el momento de dicho pago la deuda aún se encontraba en periodo voluntario, en virtud de la suspensión de inicio de periodo ejecutivo asociada a los aplazamientos solicitados en voluntaria, establecida por los artículos 65.5 y 161.2 de la LGT (el aplazamiento solicitado finalmente se inadmitió, pero esa inadmisión ya es posterior al abono en voluntaria de la deuda), a consecuencia de lo cual abonado el principal de la deuda cuando aún no se había iniciado el periodo ejecutivo de su cobro, artículo 161.1 de la LGT, no habría lugar al recargo de ejecutiva del 5 %, que como es lógico solo es posible cuando el abono de las deudas se produce cuando éstas se encuentran en ejecutiva, artículo 28.2 de la LGT, que como ya hemos dicho no habría sido el caso, por lo que procede anular la providencia de apremio dictada, recargo de ejecutiva del 5 % incluido, lo cual con independencia del derecho de la Administración Tributaria a liquidar intereses de demora por el periodo comprendido entre el final del plazo para declarar, el 20 de abril de 2020, y el ingreso efectivo de la deuda el 1 de julio de 2020, de acuerdo con lo asimismo dispuesto en el artículo 65.5 de la LGT.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Galicia, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 9 de marzo de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 6 de julio de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente en su escrito de interposición delimita del siguiente modo la cuestión controvertida:

<<En el presente recurso la cuestión se centra en determinar si procede o no reclamar el pago del recargo ejecutivo del 5% regulado en el artículo 28.2 de la LGT, cuando se solicita el aplazamiento de una deuda en periodo voluntario de pago y esta solicitud se declara inadmisibile una vez realizado el pago del principal>>

afirmando:

<<Tal y como indica el TEAR en su resolución, puede hacerse abstracción de la naturaleza de la deuda que se pretendía aplazar y de los motivos esgrimidos por la representación de la interesada para oponerse a la providencia de apremio; en lo que basa el TEAR su estimación de la reclamación es en el hecho de que la solicitud de aplazamiento se inadmitió después de realizado el pago del principal de la deuda>>

Acto seguido, la Directora recurrente centra su esfuerzo argumental en fundar la conformidad a derecho de la exigencia del recargo ejecutivo:

<<Este Departamento de Recaudación entiende que ese recargo ejecutivo es conforme a derecho, dado que el artículo 47.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), establece con toda claridad que La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos.

Dado que la causa de inadmisión ya se daba antes del ingreso y tiene efectos desde la fecha misma de la solicitud de aplazamiento, resulta evidente que debe tener la consecuencia de que el principal de la deuda fue satisfecho una vez concluido el periodo voluntario de pago. De este modo, lo dispuesto en el artículo 51.3 del RGR (Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado efectúa el ingreso de la deuda, la Administración liquidará intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso) no es de aplicación a los supuestos de inadmisión; si fuera de aplicación, se estaría dando el mismo tratamiento a los casos de inadmisión y a los de denegación, siendo la inadmisión un pronunciamiento más grave y de distintas consecuencias. Por otra parte, el artículo 47.3 del RGR esta referido específicamente a la inadmisión, por lo que resulta de aplicación el principio de especialidad respecto de lo dispuesto en el artículo 51.3 del RGR. Lo mismo puede predicarse del artículo 161.2 de la LGT, que dispone que "La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo

ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes"; esta disposición es de carácter general, por lo que no es de aplicación a los casos de inadmisión de la solicitud de aplazamiento, que disponen de la regulación especial del artículo 47.3 del RGR.

El único supuesto en el que la inadmisión de una solicitud de aplazamiento no supone la exigencia del recargo ejecutivo es aquel en el que el pago de la deuda se produzca en el periodo voluntario de pago original, puesto que una vez notificada la inadmisión de la solicitud esta se tendrá por no presentada a todos los efectos, tal y como establece la norma, lo que implica que el periodo voluntario de pago no se ve suspendido o alargado de forma alguna>>

Argumentación que refuerza la Directora con cita a la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de junio de 2018, RG 4399/15 que, si bien está referida a una solicitud de suspensión es, a juicio de la Directora " del todo aplicable al presente recurso, por cuanto se fundamenta en lo establecido en el artículo 46.4 del RRVA, ésta **se tiene por no presentada a todos los efectos, por lo que aprobada el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa**".

Transcribe la Directora la resolución anterior RG 4399/15 añadiendo las negritas que a continuación se recogen:

*<<En consecuencia, si bien la solicitud de suspensión presentada por el interesado produjo efectos suspensivos de manera cautelar, una vez acaecida la resolución del TEAR de Madrid inadmitiendo la misma, resolución notificada el día 9 de septiembre de 2013, a tenor de lo establecido en el transcrito artículo 46.4 del RRVA, ésta **se tiene por no presentada a todos los efectos, por lo que notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación apremiada el día 19 de abril de 2013, el plazo de pago en periodo voluntario habría finalizado el 5 de junio de 2013, iniciándose el periodo ejecutivo al día siguiente, de conformidad con el artículo 161 de la LGT que dispone:***

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley."

En consecuencia, al no concurrir ninguno de los tasados motivos de oposición a la providencia de apremio preceptuados en el ya transcrito artículo 167.3 de la LGT, cabe concluir que la misma es ajustada a derecho

Por todo lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada ordinario ACUERDA: Desestimar, confirmando la resolución impugnada>>

Resolución que le sirve a la Directora para concluir:

<<Puede apreciarse que, inadmitida la solicitud de suspensión, el plazo de pago voluntario original no se alteró, de modo que la liquidación de fecha 12 de abril de 2013, que había sido notificada el siguiente día 19, concluyó su periodo de pago voluntario el día 5 de junio de 2013>>

Solicitando, finalmente, de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución:

<<Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

La inadmisión de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento supone la aplicación del artículo 47.3 del Reglamento General de Recaudación, de modo que la solicitud se tiene por no presentada a todos los efectos, lo que supone que el plazo de pago voluntario originario no se ve alterado de forma alguna. En concreto, si el pago de la deuda principal se produjera antes de la notificación de la resolución de inadmisión pero transcurrido el plazo de pago voluntario original, sería exigible el recargo ejecutivo regulado en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria>>

CUARTO. En fecha 29 de mayo de 2023 se notificó al obligado tributario, la SOCIEDAD X, que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (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.

En fecha 25 de junio de 2023 la SOCIEDAD X ha formulado alegaciones en las que defiende que "el pago de la deuda se realizó cuando aún se encontraba en periodo voluntario en virtud de la suspensión de inicio de periodo ejecutivo por haberse solicitado el aplazamiento en periodo voluntario" y, al tiempo, aduce que "la STS de 3 de junio de 2020 indica que la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa".

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, en el supuesto objeto de la reclamación económico-administrativa en única instancia aquí impugnada, el obligado tributario presentó, dentro del plazo reglamentario de declaración, una autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111) con solicitud de aplazamiento sin aportación de garantías. Transcurrido el período voluntario de ingreso y sin que se hubiera resuelto la solicitud cursada, ingresó a la Hacienda Pública el importe total adeudado incluido en la solicitud.

Así, no fue sino hasta un momento temporal posterior al del pago del importe cuyo aplazamiento había sido solicitado, que la AEAT resolvió la solicitud de aplazamiento declarando su inadmisión. Dicha inadmisión, a juicio de la Administración actuante, supuso que la misma se tuviera por no presentada, extremo del que coligió que el ingreso se había realizado en período ejecutivo y la consecuente procedencia del recargo ejecutivo girado.

Frente a dicha tesis administrativa, el TEAR en la resolución impugnada entendió que el inicio del período ejecutivo queda suspendido mientras penda de resolución una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, por lo que el pago realizado antes de dicha resolución se habría realizado en período voluntario y, por ende, entiende que "abonado el principal de la deuda cuando aún no se había iniciado el periodo ejecutivo, no habría lugar al recargo de ejecutiva del 5% con independencia del derecho de la Administración Tributaria a liquidar intereses de demora por el período comprendido entre el fin del plazo para declarar y el ingreso efectivo de la deuda".

Por el contrario, la Directora recurrente defiende la conformidad a derecho de lo actuado por la Dependencia Regional de

Recaudación en tanto que al inadmitirse la solicitud de aplazamiento "el período voluntario de pago no se ve suspendido o alargado de forma alguna".

A resultas de lo expuesto, se pone de manifiesto que la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar cuáles son las consecuencias jurídicas que sobre el momento de inicio del período ejecutivo cabe colegir de la inadmisión de la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario y, al tiempo, las implicaciones de que se realice el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud durante su tramitación.

Delimitada así la controversia jurídica que aquí nos ocupa, hemos de partir para su resolución de la normativa jurídica aplicable que se contiene fundamentalmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en su normativa de desarrollo.

En primer lugar, cabe destacar el artículo 65 LGT que regula las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento. Artículo que es de gran trascendencia a los efectos que aquí nos ocupan al establecer, en su apartado quinto, que la presentación en período voluntario de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento impedirá el inicio del período ejecutivo, noción que también se recoge en el artículo 161 LGT:

Artículo 65 LGT. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

<<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>>

Artículo 161 LGT. Recaudación en período ejecutivo (redacción vigente "ratione temporis").

<<1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.>>.

La normativa legal anteriormente transcrita referida a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento es objeto de desarrollo

reglamentario en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005.

Cabe destacar, a los efectos que aquí nos ocupan, el artículo 46 del citado cuerpo reglamentario que, en su apartado cuarto, regula el archivo, la inadmisión y la denegación de la solicitud cursada:

Artículo 46 RGR. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.

<<1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes (...)

2. (...)

3. (...)

4. (...)

5. (...)

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad>>

Inadmisión que es específicamente regulada en el artículo 47 del citado cuerpo reglamentario:

Artículo 47 RGR. Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.

<<1. Serán inadmitidas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en los siguientes casos:

a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos afectados por la causa de suspensión respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

2. La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

3. La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos.

4. Contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa>>

Por su parte, el inicio del período ejecutivo conlleva la exigencia automática del recargo ejecutivo consagrado en el artículo 28 LGT:

Artículo 28 LGT. Recargos del período ejecutivo.

<<1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa>>.

TERCERO. Sobre la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en período voluntario.

En el presente fundamento de derecho, hemos de enjuiciar la conformidad a derecho del pronunciamiento del Tribunal Regional en la resolución impugnada y, en particular, la incidencia que sobre el inicio del período ejecutivo tiene la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario y, en su caso, las implicaciones que sobre dicho plazo se derivarían de su

inadmisión por el órgano de recaudación.

En este sentido, debemos precisar que es pacífico que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario "impide el inicio del período ejecutivo" al disponerlo así expresamente el artículo 65.5 LGT anteriormente transcrito. Impedimento que, ex artículo 161.2 LGT, se mantiene "durante la tramitación de dichos expedientes".

De esta previsión normativa del no inicio del período ejecutivo mientras esté pendiente de tramitación una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento -salvo en el caso de que fuese reiterativa de otra previamente denegada conforme a lo dispuesto en el artículo 161.2 LGT- se derivan dos consecuencias prácticas relevantes.

La primera de ellas es que, dado el efecto suspensivo que sobre el inicio del período ejecutivo tiene la presentación en período voluntario de la solicitud de aplazamiento, no nace inmediatamente la exigibilidad del recargo ejecutivo previsto en el artículo 28 LGT. Y, adicionalmente, la Administración Tributaria no podrá efectuar la recaudación de la citada deuda por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

No obstante lo anterior, si bien dichos efectos suspensivos se mantienen durante la tramitación del expediente, la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en período voluntario decretada por el órgano de recaudación supone, ex artículo 47.3 del Reglamento General de Recaudación que "la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos".

Así, el problema interpretativo que se suscita gira en torno a la integración de ambos preceptos y, en particular, a determinar si la inadmisión de la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario conlleva, con efecto retroactivo, la desaparición del efecto suspensivo del inicio del período ejecutivo que, de un modo cautelar, había generado la propia solicitud.

A juicio de este TEAC, la previsión reglamentaria del artículo 47.3 RGR que supone, en definitiva, que la solicitud "se tenga por no presentada a todos los efectos" conlleva el levantamiento de cualesquiera consecuencias jurídicas que la misma hubiera ocasionado desde su presentación, entre las cuales, claro está, se encuentra el inicio del período ejecutivo ex artículo 65.5 LGT y 161.2 LGT.

Se evidencia, por tanto, que la presentación en período voluntario de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento despliega sus efectos durante su tramitación. Circunstancia que no supone un obstáculo para afirmar que estos efectos suspensivos atribuidos por los artículos 65.5 LGT y 161.2 LGT decaen con efecto retroactivo -esto es, desde la presentación de la solicitud- cuando la misma es posteriormente inadmitida. Esto es, inadmitida la solicitud presentada, debe entenderse que la misma nunca se formalizó sin que llegara, por consiguiente, a consolidar tales efectos suspensivos del período ejecutivo que se desplegaron únicamente de forma cautelar.

La inadmisión de la solicitud conlleva la desaparición de la suspensión cautelar del inicio del período ejecutivo. Así, al no verse suspendido el inicio del período ejecutivo, éste se inició -en el caso de deudas autoliquidadas dentro del período reglamentario de declaración-, el día siguiente al fin del plazo de ingreso establecido en la normativa de cada tributo.

Por ende, este TEAC comparte con la Directora recurrente que la inadmisión de la solicitud conlleva que se mantenga inalterado el inicio del período ejecutivo.

En definitiva, decretada la inadmisión de la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario, la deuda ya no se beneficia de los efectos suspensivos contenidos en los artículos 161.2 y 65.5 LGT, por lo que el período ejecutivo se entiende iniciado, por efecto de la inadmisión, a partir del agotamiento original del período voluntario de declaración y pago del tributo afectado, considerando que la solicitud de aplazamiento nunca fue presentada. Ello determina que la deuda tributaria, tras esa inadmisión, sería apremiable desde el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de ingreso.

Idéntica conclusión alcanzamos en la resolución de este TEAC de fecha 14 de septiembre de 2023 (RG 7635/2020) :

Resolución TEAC de 14 de septiembre de 2023 (RG 7635/2020) -el subrayado es añadido-

<<ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO. El 30 de octubre de 2019 la interesada solicitó el fraccionamiento de la liquidación A0(...) por importe de (...) euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido del mes de septiembre de 2019 (...) indicando como motivo de la solicitud "imposibilidad de pago por falta de tesorería en el momento actual". La Administración notificó requerimiento, el 8 de noviembre de 2019, al amparo de lo previsto en el artículo 46 del RGR a fin de que, al margen de otra documentación, justificase que las cuotas repercutidas no habían sido efectivamente cobradas. No habiéndose acreditado el impago dictó acuerdo, el 4 de diciembre de 2019, inadmitiendo la solicitud de fraccionamiento, acuerdo que fue notificado el 15 de diciembre de 2019.

SEGUNDO. El órgano de recaudación dictó providencia de apremio de la deuda el 21 de diciembre de 2019, notificada el 2 de enero de 2020. Interpuesto recurso de reposición la Administración dictó acuerdo en el que confirmaba la exigencia del recargo ejecutivo del 5 por 100, teniendo en cuenta que la deuda había quedado ingresada el 16 de diciembre de 2019, antes de la notificación de la providencia de apremio.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

TERCERO. Consta que la recurrente presentó solicitud de fraccionamiento de la liquidación A09(...) por importe de (..) euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido del mes de septiembre de 2019, que fue objeto de inadmisión en acuerdo notificado el 15 de diciembre de 2019, acto contra el que se interpuso un recurso de reposición que fue desestimado. Contra dicho acuerdo planteó ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León la reclamación 47/01841/2020, que fue desestimada en sesión celebrada el 27 de agosto de 2020. Interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Central, tramitado con el número 00/07636/2020, es desestimado en esta misma sesión, al estimarse que la decisión del órgano de recaudación de inadmitir la solicitud de fraccionamiento fue procedente.

La Administración dictó providencia de apremio de la liquidación A09(...) el 21 de diciembre de 2019, notificada el 2 de enero de 2020, pero la interesada había efectuado el pago del principal de la deuda (163.211,19 euros) el 16 de diciembre de 2019. Teniendo en cuenta que conforme a lo previsto en el artículo 47.3 del Reglamento General de Recaudación "La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos", que el plazo de pago en período voluntario finalizaba el 30 de octubre de 2019, y que el ingreso de la deuda se hizo efectivo el 16 de diciembre de 2019, dicho pago se realizó cuando la deuda ya se encontraba en período ejecutivo y antes de que se notificara la providencia de apremio, por lo que la exigencia del recargo ejecutivo del 5 por 100 (8.160,56 euros) es correcta conforme a lo previsto en el artículo 28.2 de la Ley

General Tributaria, debiendo confirmarse dicho acto y la resolución del Tribunal Regional.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada>>

CUARTO. Sobre el pago total de la deuda sobre la que pende de resolución una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en voluntaria.

Una vez que hemos abordado en el fundamento de derecho anterior que la presentación en período voluntario de ingreso de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento suspende cautelarmente el inicio del período ejecutivo y que dicha suspensión se levanta, desde su inicio -esto es, desde la presentación de la citada solicitud- cuando la misma es declarada inadmisibile por el órgano administrativo generando, en definitiva, que el inicio del período ejecutivo no se haya visto alterado por la solicitud que se tendrá por no presentada, debemos ahora tratar una cuestión adicional: a saber, las consecuencias jurídicas que cabe predicar del pago del total de la deuda incluida en la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario, pago total que se produce durante la tramitación de la solicitud de aplazamiento.

Esta cuestión, si bien es de gran relevancia para el caso que aquí nos ocupa, no ha sido controvertida en la vía administrativa ni en esta vía económico-administrativa donde el debate, como hemos venido analizando, se ha centrado en las implicaciones que supone la inadmisión de la solicitud.

Sin embargo, la correcta comprensión del supuesto de hecho que aquí nos ocupa exige analizar el pago que en fecha 1 de julio de 2020, estando pendiente de tramitación la solicitud de aplazamiento instada, realizó la SOCIEDAD X del importe total a ingresar derivado de su autoliquidación de retenciones.

Así, es doctrina de este Tribunal Central desde la resolución dictada en unificación de criterio en fecha 28/06/2018 (RG 1258/2018) que el pago total de la deuda realizada durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento es un desistimiento tácito del interesado; desistimiento en virtud del cual el obligado tributario manifiesta su voluntad de abandonar su pretensión pero conservando íntegramente el derecho material alegado como fundamento de su pretensión que podrá reproducir o volver a plantear con posterioridad.

La consecuencia jurídica fundamental de dicho desistimiento es que el órgano competente para conocer de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, al constatar la realización del pago total de la deuda sobre la que se está tramitando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, está obligado a aceptar de plano el desistimiento tácito del obligado tributario y acordar el archivo de la solicitud instada.

Y, adicionalmente, si dicha solicitud se presentó en período voluntario de ingreso, únicamente podrá el órgano de recaudación liquidar los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de su ingreso.

En este sentido, queremos remarcar que ya en la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre de la Dirección General de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, en el número cuarto apartado segundo, establecía que el pago suponía un desistimiento que conllevaba el archivo de la solicitud, siendo únicamente posible la exigencia de los intereses de demora correspondientes:

<<2.1.2. El archivo de la solicitud por desistimiento del interesado con ingreso total del importe adeudado tendrá como consecuencia, si la solicitud se presentó en período voluntario, la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de su ingreso>>

Así, en la resolución dictada en unificación de criterio en fecha 28/06/2018 (RG 1258/2018) decíamos:

Resolución TEAC dictada en unificación de criterio en fecha 28/06/2018 (RG 1258/2018) - la negrita es ahora añadida y el subrayado se contiene en la resolución que se transcribe-

<<SEGUNDO: La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si, en el supuesto de desistimiento de una solicitud de aplazamiento formulada en período voluntario por parte del obligado tributario, los efectos suspensivos reconocidos en el artículo 161.2 de la LGT, por haber presentado dentro del plazo en voluntaria la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, no se producirán, lo que determinará que el período ejecutivo de ingreso de la deuda se haya iniciado al día siguiente a la finalización del período voluntario de pago.

TERCERO: En la Sección Primera del Capítulo II del Título III de la LGT relativa a las "Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria" señala el artículo 100 de la LGT, en su apartado 1, las diferentes formas de terminación de los procedimientos tributarios entre las cuales se recoge el desistimiento:

Artículo 100. Terminación de los procedimientos tributarios.

<<1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario>>

Puesto que sus efectos no se recogen ni en el texto legal ni en el desarrollo reglamentario, en virtud de lo establecido en el artículo 7.2 de la LGT resulta preciso acudir de manera supletoria a las disposiciones que al respecto contiene actualmente la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC).

Señala el artículo 84.1 de la LPAC:

"Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el ordenamiento jurídico, y la declaración de caducidad".

Y el artículo 94 de la LPAC dedicado al desistimiento y la renuncia por los interesados se establece:

"Artículo 94 Desistimiento y renuncia por los interesados

1. Todo interesado podrá desistir de su solicitud o, cuando ello no esté prohibido por el ordenamiento jurídico, renunciar a sus derechos.

2. Si el escrito de iniciación se hubiera formulado por dos o más interesados, el desistimiento o la renuncia sólo afectará a aquellos que la hubiesen formulado.

3. Tanto el desistimiento como la renuncia podrán hacerse por cualquier medio que permita su constancia, siempre que incorpore las

firmas que correspondan de acuerdo con lo previsto en la normativa aplicable.

4. La Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento o renuncia.

5. Si la cuestión suscitada por la incoación del procedimiento entrañase interés general o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, la Administración podrá limitar los efectos del desistimiento o la renuncia al interesado y seguirá el procedimiento".

Llegados a este punto es preciso matizar, desde el punto de vista doctrinal, los conceptos de desistimiento y renuncia, utilizados en muchas ocasiones de manera indistinta:

Desistimiento: supone una terminación anormal del proceso o procedimiento en el cual el actor manifiesta su voluntad de abandonar su pretensión, pero sin renunciar al derecho en que la basa, es decir, que tiene la posibilidad de poder plantear la misma litis posteriormente. Es decir, el actor abandona o desiste del proceso pero conserva íntegro el derecho material alegado como fundamento de su pretensión, que podrá reproducir o volver a plantear.

Renuncia: supone la terminación anormal de un proceso o procedimiento por el que una parte manifiesta su voluntad de abandonar su pretensión pero renunciando al derecho material que la apoya, es decir, que, posteriormente, no puede volver a entablar idéntico pleito.

El supuesto que nos ocupa se refiere al desistimiento formulado por un obligado tributario dentro del ámbito recaudatorio para la tramitación de un expediente de aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda en el que, después de haber instado su iniciación mediante la presentación de una solicitud ante los órganos de recaudación se decide, de forma unilateral, darlo por concluido de manera anticipada con anterioridad, incluso, al comienzo de su tramitación por parte de los órganos competentes.

Como ya se ha señalado anteriormente, ni la LGT ni su correspondiente desarrollo reglamentario a través del RD 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) hacen ninguna mención a los efectos que produce el desistimiento en la solicitud de un expediente de aplazamiento o fraccionamiento, si bien el **artículo 51.3 del RGR sí dispone expresamente que:**

"Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado efectúa el ingreso de la deuda, la Administración liquidará intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso".

Es decir, lo que este precepto reglamentario contempla es la posibilidad de un desistimiento tácito (por el solo ingreso) del obligado al pago a la continuación del expediente de aplazamiento o fraccionamiento iniciado mediante el ingreso de la deuda que tendrá como único efecto la liquidación de los intereses de demora desde el vencimiento del periodo voluntario de ingreso de la deuda, el cual se encuentra suspendido en virtud de la solicitud cursada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161.2 LGT, hasta la fecha en que se efectúe el ingreso de la deuda.

En la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre, de la Dirección General de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago se dedica un Apartado, la Instrucción Cuarta, a la terminación del procedimiento, cuyo apartado 2 se denomina "Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento".

Dispone este apartado lo siguiente:

"1 Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

La tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento finalizará, con las consecuencias que para cada caso se indican, desde el momento en que se produzca alguna de las circunstancias previstas en este apartado 2. Dichas circunstancias serán objeto de comunicación al interesado, a los solos efectos de su conocimiento, de acuerdo con los siguiente criterios:

2.1 Desistimiento expreso del interesado, con o sin ingreso, o bien desistimiento tácito por ingreso total del importe adeudado durante la tramitación de la solicitud o durante el plazo de formalización de la garantía.

2.1.1. Sólo se entenderá que existe desistimiento tácito cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud. Los ingresos parciales que se produzcan durante la tramitación de la solicitud, o durante el plazo de formalización de las garantías, si no van acompañados del desistimiento expreso del interesado no darán lugar al archivo de la solicitud por esta causa, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente para el supuesto de falta de atención en plazo del requerimiento de subsanación de defectos de la solicitud, o de la falta de aportación de la documentación preceptiva, previstos en el artículo 46.6 del RGR.

2.1.2. **El archivo de la solicitud por desistimiento del interesado con ingreso total del importe adeudado tendrá como consecuencia, si la solicitud se presentó en periodo voluntario, la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en periodo voluntario hasta la fecha de su ingreso. Si la solicitud se hubiera presentado en periodo ejecutivo, se exigirá el recargo del periodo ejecutivo que estuviese devengado en el momento de efectuarse el ingreso.**

2.1.3. El archivo de la solicitud por desistimiento expreso del interesado sin ingreso o con ingreso parcial del importe adeudado tendrá las consecuencias indicadas en el apartado 2.2.3 siguiente, según que la solicitud hubiera surtido efectos en periodo voluntario o ejecutivo.

(...)

De lo dispuesto en la Instrucción 6/2006 podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Una de las circunstancias previstas en el apartado 2 que determinan la finalización de la tramitación de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento es el desistimiento, con las consecuencias indicadas para cada supuesto.
- Se señala que estas circunstancias serán objeto de comunicación al interesado a los solos efectos de su conocimiento
- El momento en que puede producirse el desistimiento es a) Durante la tramitación de la solicitud b) Durante el plazo de formalización de la garantía.
- Se regulan varias situaciones en las que puede tener lugar el archivo por desistimiento:

Desistimiento expreso con ingreso con idénticos efectos al desistimiento tácito.

Desistimiento expreso sin ingreso, que anula los efectos suspensivos de la solicitud formulada en período voluntario.

Desistimiento tácito, mediante el ingreso total de la deuda y que produce los efectos indicados en el 51.3 RGR.

- Sólo se entenderá que existe desistimiento tácito cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud. La consecuencia será:

a) el archivo de la solicitud

b) si la solicitud se presentó en período voluntario, la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de su ingreso.

c) si la solicitud se presentó en período ejecutivo, se exigirá el recargo del período ejecutivo que estuvieses devengado en el momento de efectuarse el ingreso.

-El desistimiento expreso sin ingreso o con ingreso parcial provocará el archivo de la solicitud y remite a las consecuencias previstas en el apartado 2.2.3, el cual prevé que si la solicitud surtió efectos en período voluntario se entenderá iniciado el período ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario o al de presentación de la autoliquidación extemporánea, procediendo los órganos de recaudación a iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia.

En el supuesto sobre el que debe sentarse criterio, nos encontramos ante una solicitud de aplazamiento en período voluntario y un desistimiento expreso sin ingreso, efectuándose el ingreso al día siguiente de la formulación del desestimiento. Con independencia de lo desafortunado del caso concreto, lo cierto es que se produjo un desistimiento expreso sin ingreso, sea por un día, por dos o por los que fueren. Las consecuencias que para esta situación señala la Instrucción son muy claras: prevé el apartado 2.1.3 que el archivo de la solicitud por desistimiento expreso sin ingreso tendrá las consecuencias indicadas en el apartado 2.2.3, esto es, se entenderá iniciado el período ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario. En este caso era, por tanto, procedente el recargo ejecutivo.

Llegados a este punto, este Tribunal Central, como bien apunta el Departamento recurrente, ya sentó criterio en su resolución 2423-11 de 8 de mayo de 2013, estimando un recurso de alzada ordinario interpuesto en un caso idéntico

<< (...)>>

Así las cosas, se llega a las siguientes conclusiones:

El desistimiento se concibe como una abandono voluntario del procedimiento iniciado por parte de interesado, debiendo la Administración limitarse a declarar concluso el mismo sin que dicho procedimiento despliegue ningún efecto. En otras palabras, la Administración aceptará de plano el desistimiento y declarará concluso el procedimiento. Es decir, la Administración está obligada a aceptar la declaración unilateral del interesado.

Tras el desistimiento expreso manifestado por el obligado, los efectos suspensivos reconocidos en el artículo 161.2 LGT -"La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes"- nunca debieron producirse, lo que determina el inicio del período ejecutivo al día siguiente al de la finalización del plazo voluntario de ingreso regulado en el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los efectos suspensivos atribuidos por los artículos 161.2 y 65.5 de la LGT a la solicitud de aplazamiento de una deuda en voluntaria, desplegaron plenamente sus efectos durante la tramitación del procedimiento; sin embargo, concluido éste por desistimiento, debe entenderse que la presentación de la solicitud nunca se formalizó sin que llegara, por consiguiente, a desplegar tales efectos.

En los supuestos de desistimiento tácito no se produce ningún problema puesto que el interesado hace una manifestación de intenciones a través del ingreso total de la deuda, poniendo así fin al expediente de aplazamiento en tramitación y ocasionando la obligación para la Administración solo de liquidar los intereses de demora pertinentes desde la fecha de finalización del período voluntario hasta la fecha del ingreso.

Por el contrario, en el supuesto de desistimiento expreso, y puesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada en período voluntario produjo efectos suspensivos, la declaración expresa por parte del interesado si no va acompañada del ingreso total de la deuda, hace decaer los efectos suspensivos con carácter retroactivo desde la solicitud.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-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 AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: Cuando se desista de una solicitud de aplazamiento formulada en período voluntario de pago y el desistimiento expreso no vaya acompañado del ingreso total de la deuda, los efectos suspensivos reconocidos en el artículo 161.2 de la LGT no se producirán, lo que determina que el período ejecutivo de ingreso de la deuda se haya iniciado a la finalización del período voluntario de pago>>

De la lectura de la resolución transcrita se pone de manifiesto que, si bien la misma fijó criterio en relación al supuesto de desistimiento expreso del aplazamiento sin realizarse el ingreso, en la misma también analizamos el escenario que aquí nos ocupa: esto es, que existe un desistimiento tácito cuando el obligado tributario ingresa el importe total del importe adeudado incluido en la solicitud.

En este escenario de desistimiento tácito, afirmamos en la citada resolución RG 1258/2018 que la Administración debe, de conformidad con la normativa administrativa y la Instrucción 6/2006 de la Dirección General de la AEAT, aceptar el desistimiento, acordar el archivo de la solicitud y, además, en la medida en que la solicitud sí surtió cautelarmente efectos suspensivos "no se produce ningún problema" en la medida en que únicamente tendría la Administración la obligación de liquidar los intereses de demora pertinentes desde la fecha de finalización del período voluntario hasta la fecha del ingreso.

En este sentido, queremos resaltar que si bien la Instrucción 6/2006 de 23 de noviembre de la Dirección General de la AEAT citada en la resolución dictada en unificación de criterio antes transcrita, se encontraba derogada a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento que aquí trae causa (20 de abril de 2020), la conclusión jurídica no cambia a la luz de la Instrucción entonces aplicable y que en la actualidad sigue vigente: a saber, la Instrucción 1/2017 de 18 de abril de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Así, en la Instrucción 1/2017, en su Instrucción cuarta bajo la rúbrica "procedimiento general de resolución no automatizada" se prevé en el apartado cuarto el "archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago" también cuando se produce el desistimiento tácito por el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud con la única consecuencia de la exigencia de los intereses de demora:

Instrucción 1/2017 de 18 de abril de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago (la negrita es añadida).

<<CUARTA. Procedimiento general de resolución no automatizada.

1. Inicio

(...)

4. Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

La tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago finalizará, con las consecuencias que para cada caso se indican, desde el momento en que se produzca alguna de las circunstancias previstas en este apartado 4. Dichas circunstancias serán objeto de comunicación al interesado, a los solos efectos de su conocimiento, de acuerdo con los siguientes criterios:

4.1. Procederá el archivo de la solicitud en el caso de desistimiento expreso del interesado, con o sin ingreso, y en el caso de desistimiento tácito por ingreso total del importe adeudado durante la tramitación de la solicitud.

4.1.1 El archivo de la solicitud por desistimiento expreso del interesado sin ingreso o con ingreso parcial del importe adeudado tendrá las consecuencias que le corresponda según que la solicitud hubiera surtido efectos en período voluntario o ejecutivo.

4.1.2 **Sólo se entenderá que existe desistimiento tácito cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud.** Los ingresos parciales que se produzcan durante la tramitación de la solicitud, o durante el plazo de formalización de las garantías, si no van acompañados del desistimiento expreso del interesado no darán lugar al archivo de la solicitud por esta causa.

El archivo de la solicitud por desistimiento del interesado con ingreso total del importe adeudado tendrá como consecuencia, si la solicitud se presentó en período voluntario, la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de su ingreso. Si la solicitud se hubiera presentado en período ejecutivo, se exigirá el recargo del período ejecutivo que estuviese devengado en el momento de efectuarse el ingreso, así como, en su caso, los intereses de demora devengados>>

Así, conforme al criterio fijado en nuestra unificación de criterio de 28/06/2018 (RG 1258/2018) y, como asimismo se recoge en la citada Instrucción, en resolución de 18 de abril de 2023 (RG 5075/2020) hemos declarado, en un caso idéntico al que aquí nos ocupa, la improcedencia jurídica de la inadmisión decretada por el órgano de recaudación ya que el obligado tributario realizó el pago del importe total adeudado incluido en la solicitud durante la tramitación de esta última:

<<ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO. El día 19/05/2017 se notificó a SOCIEDAD S. S.A acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento presentada, "por no haber quedado acreditado que las cuotas de los tributos repercutidos, correspondientes a la deuda cuyo pago pretende aplazar o fraccionar, no han sido efectivamente cobradas".

Cabe destacar que la Dependencia Regional de Recaudación, a la vista de la solicitud de aplazamiento presentada en período voluntario por el interesado el 20/03/2017, emitió requerimiento, notificado en 31/03/2017, concediendo un plazo de diez días para que aportara, entre otra documentación, aquella que permitiera comprobar que las cuotas repercutidas no habían sido efectivamente cobradas (facturas emitidas, relación de aquellas que no han sido cobradas, su justificación documental); y que SOCIEDAD S. S.A , además de contestar al requerimiento el 11/03/2017, manifestó el 20/04/2017 que desistía de la solicitud de aplazamiento presentada, por haberse procedido al pago de la deuda tributaria resultante de la misma.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO. El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT considera que la resolución impugnada es contraria al criterio establecido por este Tribunal en la resolución 00/06063/2017/00/00, de fecha 26/04/2018, donde se establece que "En el caso de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento presentada en período voluntario, que ha dado lugar a un requerimiento administrativo frente al solicitante -en los casos de que dicha solicitud no reúna los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañe de los documentos preceptivos-, a fin de completar la documentación o subsanar los defectos advertidos, la normativa tributaria que prevé que si en el plazo de diez días no se contesta al requerimiento la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación (...)".

Sin embargo, el supuesto que nos ocupa se refiere al desistimiento formulado por un obligado tributario dentro del ámbito recaudatorio para la tramitación de un expediente de aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda en el que, después de haber instado su iniciación mediante la presentación de una solicitud ante los órganos de recaudación se decide, de forma unilateral, darlo por concluido por haberse procedido al pago la citada deuda.

En la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago se dedica un Apartado, la Instrucción Cuarta, al procedimiento general de resolución no automatizada, cuyo apartado 4 se denomina "Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago". Dispone este apartado lo siguiente:

"4 Archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

La tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago finalizará, con las consecuencias que para cada caso se indican, desde el momento en que se produzca alguna de las circunstancias previstas en este apartado 4. Dichas circunstancias serán objeto de comunicación al interesado, a los solos efectos de su conocimiento, de acuerdo con los siguiente criterios:

4.1 Procederá el archivo de la solicitud en el caso de desistimiento expreso del interesado, con o sin ingreso, y en el caso de desistimiento tácito por ingreso total del importe adeudado durante la tramitación de la solicitud.

(...)"

A la vista de lo expuesto, la solicitud de aplazamiento debió ser archivada por haber desistido expresamente SOCIEDAD X S.A. de la misma a través del escrito presentado el 20 de abril de 2017. En consecuencia, procede confirmar la resolución recurrida.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada>>

De lo anteriormente expuesto, se pone de manifiesto que en el supuesto de hecho analizado en única instancia por el TEAR de Galicia en la resolución aquí impugnada, el órgano de recaudación no actuó conforme a derecho puesto que habiendo realizado el obligado al pago (la SOCIEDAD X) el pago del importe total adeudado incluido en la solicitud durante su tramitación, el mismo no debió dictar un acuerdo de inadmisión sino decretar el archivo por desistimiento tácito.

Dicha improcedente forma de terminación del procedimiento iniciado mediante la solicitud de aplazamiento conllevó, asimismo, el equívoco jurídico del órgano de recaudación de considerar el pago realizado en período ejecutivo y la consecuente liquidación del recargo ejecutivo del artículo 28 LGT cuando, sin embargo, sólo era jurídicamente procedente la liquidación de intereses de demora desde el fin del período voluntario hasta la fecha de realización del ingreso de conformidad con nuestra unificación de criterio de fecha 28/06/2018 (RG 1258/2018) y como asimismo se preceptuaba en el artículo 51.3 del Reglamento General de Recaudación y el apartado Cuarto. 4.1.2 de la Instrucción 1/2017 de 18 de abril de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Por ende, el acuerdo de declaración de inadmisión de la solicitud era igualmente no conforme a derecho.

A resultas de lo anterior, en el caso aquí analizado, si bien este Tribunal Central no comparte la argumentación jurídica del Tribunal Regional de Galicia en la medida en que analizó las implicaciones de la inadmisión de la solicitud de aplazamiento sin decretar su improcedencia puesto que lo conforme a derecho habría sido decretar el archivo, sí comparte la consecuencia última de anular la providencia de apremio impugnada y el recargo ejecutivo y la declaración expresa de la procedencia de liquidar intereses de demora.

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 PARCIALMENTE** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en período voluntario supone la aplicación del artículo 47.3 del Reglamento General de Recaudación, de modo que la solicitud se tiene por no presentada a todos los efectos, lo que supone que el plazo de pago voluntario originario no se ve alterado de forma alguna. En concreto, si el pago del total de la deuda incluida en la solicitud se produjera después de la notificación de la resolución de inadmisión pero transcurrido el plazo de pago voluntario original y antes de la notificación de la providencia de apremio, sería exigible el recargo ejecutivo regulado en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria.

Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento solicitado en período voluntario, el interesado efectuase el ingreso total de la deuda incluida en la solicitud, se le tendrá por desistido tácitamente de su solicitud. La Administración Tributaria aceptará dicho desistimiento tácito y declarará el archivo sin perjuicio de su derecho a liquidar, ex artículo 51.3 del Reglamento General de Recaudación, los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en período voluntario hasta la fecha de ingreso.