

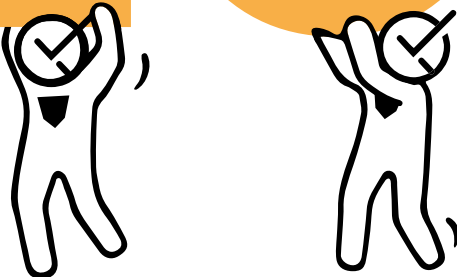
AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO



TEMA

10



lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO

TEMA 10

La extinción de la deuda tributaria (I). Medios de extinción de la deuda. El pago o cumplimiento: forma, momento, plazos, imputación, consignación y medios de pago. Aplazamiento y fraccionamiento del pago: requisitos, tramitación, garantías, consecuencias del incumplimiento.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



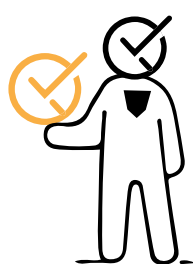
Comprueba si
tu temario está
actualizado
<https://opo.cl/nrucR>

Accede a
los recursos
del tema
<https://opo.cl/qrrFd>



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 10

I. Medios de extinción de la deuda	4
1. Contenido de la deuda tributaria	4
2. Formas de extinción de la deuda tributaria	4
II. El pago o cumplimiento: forma, momento, plazos, imputación, consignación y medios de pago	5
1. Legitimación, lugar y forma de pago	5
2. Plazos	6
3. Imputación	12
4. Consignación	13
5. Medios de pago	14
6. Justificantes y certificaciones de pago	29
III. Aplazamiento y fraccionamiento del pago: requisitos y tramitación, garantías, consecuencias del incumplimiento	31
1. Solicitudes y requisitos en el aplazamiento y fraccionamiento de deudas	31
2. Garantías en aplazamientos y fraccionamientos	37
3. Sustitución de las garantías	41
4. Tramitación en los aplazamientos y fraccionamientos	43
5. Resolución y cálculo de los intereses de demora	43
6. Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos	46
7. Casos prácticos	49



RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.



PLAZOS

Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

Destacados

Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

Datos importantes

Negrita



Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.



Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.



Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.



I. MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA

1. CONTENIDO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La deuda tributaria se constituirá por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta conforme al **art. 58.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**).

Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por los aspectos regulados en el **art. 58.2 LGT**:

- El interés de demora.
- Los recargos por declaración extemporánea.
- Los recargos del período ejecutivo.
- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

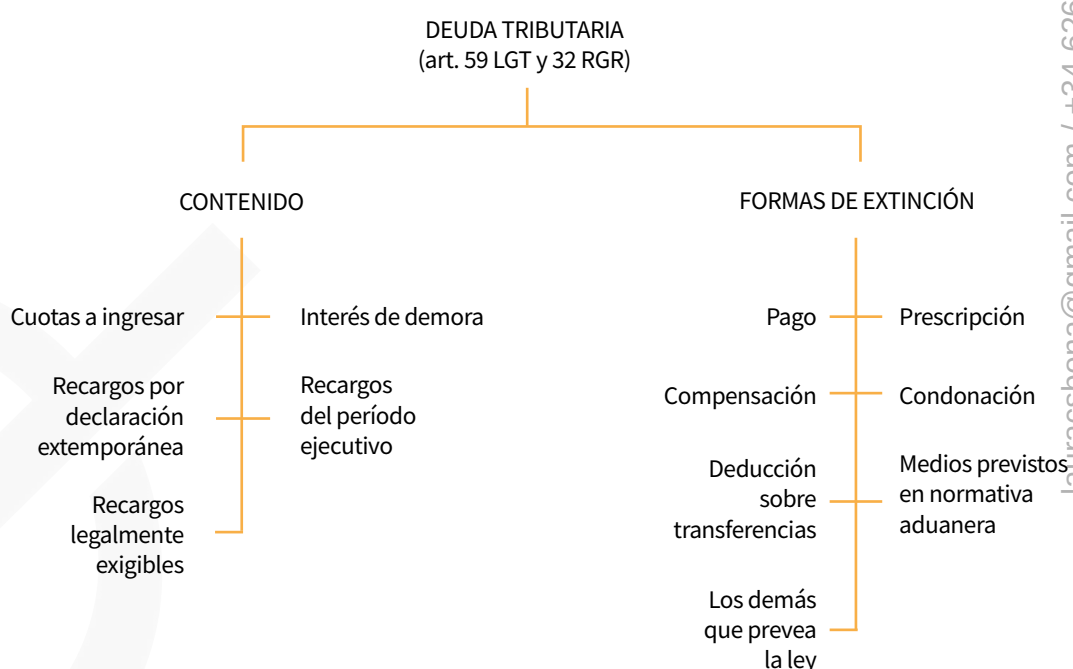
Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el **Título IV de la LGT**, relativo a la potestad sancionadora, no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el **Capítulo V del Título III de la LGT**, acerca de las actuaciones y del procedimiento de recaudación.

2. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Las deudas tributarias **podrán** extinguirse por las causas que se regulan en el **art. 59 LGT**, así como en el **art. 32 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación** (en adelante, **RGR**):

- Pago.
- Prescripción.
- Compensación.
- Deducción sobre transferencias, añadida por el **art. 32 RGR**.
- Condonación.
- Los medios previstos en la normativa aduanera.
- Los demás medios previstos en las leyes.

El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene **efectos liberatorios** exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.



lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 8817

II. EL PAGO O CUMPLIMIENTO: FORMA, MOMENTO, PLAZOS, IMPUTUCIÓN, CONSIGNACIÓN Y MEDIOS DE PAGO

1. LEGITIMACIÓN, LUGAR Y FORMA DE PAGO

1.1 Legitimación para efectuar el pago



La deuda tributaria puede ser abonada por cualquier persona, en período voluntario o período ejecutivo, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o ya lo ignore el obligado al pago, conforme al **art. 33.1 del RGR**.

Quien realice el pago de una deuda conforme a lo dispuesto en este reglamento tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago, de acuerdo con el **art. 41.1 RGR**.

En relación con el pago de una deuda por un tercero, dispone el **art. 1158 CC** que aquel que pague por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad.



El tercero que pague la deuda **no estará legitimado** para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

El deudor podrá solicitar de la Administración certificación acreditativa del pago efectuado quedando esta obligada a expedirla, a la vista del **art. 41.7 RGR**.

EFECTOS DEL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR UN TERCERO ¹	
Derechos	Efectos
· A un justificante de pago, derecho que también le corresponde al obligado tributario (art. 41 RGR). · A reclamar al obligado al pago (art. 1158 CC).	La no alteración del sujeto pasivo, a causa de: · Los pactos entre particulares carecen de eficacia ante la administración tributaria y no podrán alterar los elementos de la relación jurídico tributaria (art. 17.5 LGT). · La indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT).

1.2 Lugar de realización del pago

El pago de las deudas podrá realizarse en los lugares establecidos en el **art. 33.2 del RGR**:

- Las cajas de los órganos competentes.
- Las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja.
- Las entidades colaboradoras.
- Las demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago cuando así esté previsto en la normativa vigente, ya sea:
 - Directamente.
 - Por vía telemática.



Los pagos que se realicen a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago (**art. 33.3 RGR**).

¹ Cuadro basado en aclaraciones extraídas de Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 892).

1.3 Forma de realización del pago

El pago de las deudas podrá realizarse del modo recogido en el **art. 33.4 de la LGT**:

- En efectivo.
- Mediante efectos timbrados.

Los efectos timbrados constituyen una modalidad de pago de la deuda tributaria, que actualmente es residual, mediante la incorporación a un documento de un timbre móvil o póliza. La expedición de este tipo de documentos está reservada a la autoridad pública y, actualmente, tiene aplicación en el impuesto de Actos Jurídicos Documentados ya que, según el **art. 60.1 LGT**, esta modalidad de pago sólo puede efectuarse cuando así se disponga reglamentariamente.²

- En especie.

2. DEUDAS EN PERÍODO VOLUNTARIO Y PERÍODO EJECUTIVO

2.1 Plazos en las deudas tributarias

A) Plazos de pago en período voluntario

Autoliquidaciones



El cómputo de los plazos de ingreso de las deudas notificadas se recoge en el **art. 62.1 de la LGT**, que establece que las deudas tributarias que resulten de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

PLAZOS DEL PERÍODO VOLUNTARIO EN EL IRPF, IVA E IS	
IRPF	Desde el inicio de abril hasta el 30 de junio de cada año y, en el caso de la presentación de los modelos 130 y 131* de los trabajadores por cuenta propia, además: · Del 1 al 20 de abril para el 1er trimestre. · Del 1 al 20 de julio para el 2º trimestre. · Del 1 al 20 de octubre para el 3er trimestre. · Del 1 al 30 de enero del año siguiente para el 4º trimestre. <i>*El Modelo 130 es para el pago fraccionado de empresarios y profesionales en estimación directa, y el Modelo 131 para estimación objetiva.³</i>
IVA	· Del 1 al 20 de abril para el 1er trimestre. · Del 1 al 20 de julio para el 2º trimestre. · Del 1 al 20 de octubre para el 3er trimestre. · Del 1 al 30 de enero del año siguiente para el 4º trimestre.
IS	La presentación de la autoliquidación del IS debe realizarse en el plazo de los 25 días siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

² Definición e información extraída de la RAE.

³ Información extraída de la web de la AEAT.

Liquidaciones practicadas por la Administración

En el caso de deudas tributarias resultantes de **liquidaciones practicadas por la Administración**, el pago en período voluntario deberá hacerse en los plazos del **art. 62.2 de la LGT**:



- Si la notificación de la **liquidación** se realiza entre los **DÍAS 1 Y 15** de cada mes, desde la fecha de recepción de la **notificación** hasta el **DÍA 20 DEL MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación de la **liquidación** se realiza entre los **DÍAS 16 Y ÚLTIMO** de cada mes, desde la fecha de recepción de la **notificación** hasta el **DÍA 5 DEL 2º MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



Por ejemplo, si un obligado tributario recibe la notificación de una liquidación practicada por la Administración el día 18 de febrero, el pago de la deuda tributaria en período voluntario podrá realizarse hasta el día 5 de abril o hasta el día inmediato hábil siguiente. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 3.4, bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

Deudas de notificación colectiva y periódica



El pago en período **voluntario** de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el **DÍA 1 DE SEPTIEMBRE** y el **20 DE NOVIEMBRE** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a **2 MESES** (**art. 62.3 de la LGT**).

Los tributos de notificación colectiva y periódica tienen su aplicación en el ámbito de la Hacienda local. Por tanto, serán asumidas en la práctica por los Ayuntamientos. Asimismo, serán fijados por ellos los plazos de ingreso voluntario, los cuales no pueden ser inferiores a 2 meses. Esto implica que el plazo señalado anteriormente, regulado en la **LGT**, se aplique con carácter supletorio.⁴ Algunos de los tributos de notificación colectiva y periódica son el IBI, el IAE o el Impuesto de circulación.

Un ejemplo de modificación del plazo de **2 MESES** señalado es el supuesto del Impuesto sobre Actividades Económicas del año 2020, cuyo plazo se extendió desde el 16 de septiembre hasta el 20 de noviembre, mediante el **Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias** a causa de la COVID-19, por lo que fue superior a **2 MESES**.



Deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados



Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la **realización del hecho imponible**, cuando no se prevea otro plazo en su normativa específica (**art. 62.4 LGT**).

Un ejemplo se recoge en el **art. 31.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, que establece que las actas de protesto, que son un tipo de documento notarial, tributarán al tipo del **0,5%** y se pagarán mediante efectos timbrados. Dicho tipo, por tanto, deberá abonarse en el momento de la realización del hecho imponible.

PLAZOS EN PERÍODO VOLUNTARIO (ART. 62 LGT)	
Autoliquidaciones	El de la normativa de cada tributo
Liquidaciones	Si se notifica entre el día 1 y 15 de cada mes, hasta el día 20 del mes siguiente
	Si se notifica entre el día 16 y el último del mes, hasta el día 5 del segundo mes posterior

⁴ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 893).

Deudas de notificación colectiva y periódica	El que fije la normativa reguladora del tributo o,
	Entre el día 1 de septiembre y 20 de noviembre o,
	En el plazo que señale la Administración tributaria siempre y cuando no sea inferior a 2 meses
Efectos timbrados	En el momento de la realización del hecho imponible

B) Plazos de pago en período ejecutivo

Una vez iniciado el **período ejecutivo** y notificada la **providencia de apremio**, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los plazos del **art. 62.5 de la LGT**:



- Si la notificación de la **providencia** se realiza entre los **DÍAS 1 Y 15** de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el **DÍA 20 DEL MISMO MES** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



- Si la notificación de la **providencia** se realiza entre los **DÍAS 16 Y ÚLTIMO** de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el **DÍA 5 DEL MES SIGUIENTE** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



Por ejemplo, si un obligado tributario no ha pagado la deuda en período voluntario y una vez iniciado el período ejecutivo, recibe la notificación de una providencia de apremio el día 16 de abril, el pago deberá realizarse antes del día 5 de mayo para poder beneficiarse del recargo del 10 % del período de apremio reducido. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 3.4, bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

2.2 Plazos de pago en el marco de la asistencia mutua

A) Marco de la asistencia mutua

El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la **asistencia mutua** será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos, recogidos en el **art. 62.6 de la LGT**:

- Si la notificación del **instrumento de ejecución** se realiza entre los **DÍAS 1 Y 15** de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el **DÍA 20 DE DICHO MES** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación del **instrumento de ejecución** se realiza entre los **DÍAS 16 Y ÚLTIMO** de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el **DÍA 5 DEL MES SIGUIENTE** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



No obstante los plazos anteriores, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias **desde la recepción de la solicitud de cobro** del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo descrito.

B) Deudas tributarias, aduaneras y fiscales

Por otro lado, las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo que establezca **su propia normativa**.

2.3 Suspensión total o parcial de las deudas tributaria

A) Devolución de destinada a la cancelación de la deuda de otro obligado tributario

En los supuestos en los que la ley de cada tributo así lo establezca, establece el **art. 62.8 de la LGT** que el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente **sin aportación de garantía** y a **solicitud de éste**, si otro obligado presenta:

- Una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, o
- Una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende.

En este supuesto, se deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:



- El importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada.
- La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida.
 - No serán exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

En el ámbito del IRPF, este supuesto de suspensión fue introducido respecto de los cónyuges no separados legalmente en el **art. 97.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio**, (en adelante, **LIRPF**). No obstante el ejemplo, la **LGT** no exige ningún vínculo entre el titular del derecho a la devolución entre la Hacienda Pública y el titular de la deuda cuya ejecución se pretende suspender.⁵

El **art. 97.6 de la LIRPF** señala que el contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por el IRPF y cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, **sin intereses de demora**, en una cuantía **igual o inferior** a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo Impuesto.

La solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria que cumpla todos los requisitos expuestos en el párrafo siguiente determinará la suspensión cautelar del ingreso hasta tanto se reconozca por la Administración tributaria el derecho a la devolución a favor del otro cónyuge. El resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse.

Los requisitos para obtener la suspensión cautelar serán:

- El cónyuge cuya autoliquidación resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada. Asimismo, deberá aceptar que la cantidad a la que renuncia se aplique al pago de dicha deuda.
- La deuda cuya suspensión se solicita y la devolución pretendida deberán corresponder al mismo período impositivo.
- Ambas autoliquidaciones deberán presentarse de forma simultánea dentro del plazo que establezca el Ministro competente en materia de Hacienda.
- Los cónyuges no podrán estar acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria.
- Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias.

La Administración notificará a ambos cónyuges, dentro del plazo de **6 MESES (art. 103 LIRPF)**, el acuerdo que se adopte con expresión, en su caso, de la deuda extinguida y de las devoluciones o ingresos adicionales que procedan.

Cuando no proceda la suspensión por no reunirse los requisitos señalados, la Administración practicará liquidación **provisional** al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la deuda objeto de la solicitud junto con el interés de demora calculado desde **el día siguiente a la fecha de vencimiento** del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Los efectos del reconocimiento del derecho a la devolución respecto a la deuda cuya suspensión se hubiera solicitado son los que se indican a continuación:

⁵ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 894).

- **Si la devolución reconocida fuese igual a la deuda:** ésta quedará extinguida, al igual que el derecho a la devolución.
- **Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda:** ésta se declarará extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes de acuerdo con el **art. 103 LIRPF**.
- **Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda:** ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la diferencia.
 - Se le exigirá igualmente el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la renuncia a la devolución de uno de ellos para su aplicación al pago de la deuda del otro.

Reglamentariamente podrá regularse el procedimiento a que se refiere este apartado.

B) Duplicidad de pagos o repercusión de otro impuesto

El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, **sin aportación de garantías**, cuando se compruebe que:

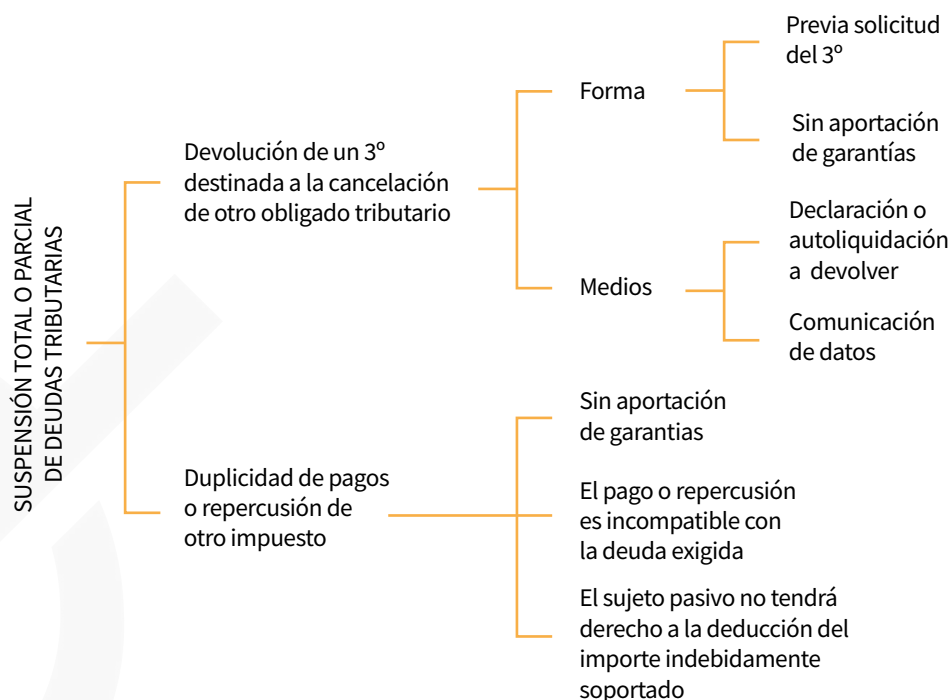
- Por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria, o
- Se ha soportado la repercusión de otro impuesto.

Lo anterior se deberá tener en cuenta de acuerdo con las siguientes consideraciones:

- El pago realizado o la repercusión soportada deberá ser incompatible con la deuda exigida, y
- El sujeto pasivo no podrá tener derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias referidas anteriormente y, en los casos en que se hallen implicadas **2 Administraciones tributarias**, los mecanismos de compensación entre éstas, según el **art. 62.9 de la LGT**.

La aplicación del **art. 62.9 de la LGT** se daría, por ejemplo, en el caso de que en la compra de un bien inmueble se pagara el ITP y el obligado tributario fuera notificado con una liquidación de IVA, tributos incompatibles entre sí. En este supuesto, se podría suspender la deuda sin necesidad de aportar garantía, en tanto ya existe un ingreso realizado en el Tesoro Público por el otro tributo que se aplicó y que se considera incompatible. Dicho ingreso actúa como un aseguramiento suficiente del crédito público.⁶



⁶ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2098-12 de 31 de Octubre de 2012.

2.4 Actuaciones a realizar en caso de tributos incompatibles

Las actuaciones a realizar en el caso de tributos incompatibles dependerán de cuál de los dos tributos incompatibles sea considerado como procedente, y se regula en el **art. 42 del RGR**⁷:

- Si el tributo procedente fuese el **liquidado en primer lugar**, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo a la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de la segunda.
- Si, en cambio, el tributo procedente fuese el **liquidado en segundo lugar**, se procederá según los casos:

- Si la liquidación **no ha sido recurrida en plazo**, y por lo tanto es **firme**, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente. En dicho caso, una vez que el acuerdo de devolución es firme, la Administración competente declarará dicha extinción en los términos del **art. 42.2 RGR**.

Es decir, se deberá compensar con el crédito derivado de la devolución que proceda a favor del obligado tributario y frente a la Administración que gravó al obligado tributario inicialmente.

- La excepción a dicha compensación es que el obligado tributario tenga derecho a la deducción del importe soportado indebidamente o que haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación.
- Si se va a compensar con el crédito derivado de la devolución que proceda al obligado tributario, la Administración deudora debe dictar un acto administrativo de reconocimiento del derecho a la devolución del importe que se ha satisfecho o soportado indebidamente, incluyendo los intereses de demora.
- Cuando sea firme tanto la liquidación girada en segundo lugar (que ya era firme por no haber sido recurrida), como el acuerdo de devolución, la Administración a la que corresponda el tributo procedente habrá de dictar el correspondiente acuerdo de compensación.
- Si **ha sido recurrida**, se esperará a que la resolución sea **firme** en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate:
 - Si se estima el recurso y se anula la liquidación por improcedencia del tributo, se deberá ejecutar el pronunciamiento y se mantendrá la liquidación inicial. Se efectuará la devolución de las cantidades que pudieran derivarse de los ingresos realizados respecto a la liquidación anulada.
 - Si se declara la procedencia del tributo, pero se anula la liquidación por otros motivos, deberá girarse una nueva y se procederá, una vez que adquiera firmeza, a extinguir la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca, declarando extinguida la deuda. Si no fuera posible practicar una nueva liquidación, se ha de proceder a la devolución de las cantidades ingresadas en relación con la liquidación anulada.
 - Si se anula la liquidación por defectuosa, debe esperarse a la firmeza de la misma.

El importe de la deuda suspendida pendiente de ingreso a la Hacienda Pública no puede ser superior a la cantidad pendiente de devolución. Asimismo, se debe tener en cuenta que la deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que se puedan exigir intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.⁸

La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo que finalmente proceda la cuantía necesaria para declarar la **extinción** de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a la declaración de la extinción de la deuda (**art. 42.2 RGR**).

La extinción regulada en el párrafo anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda (**art. 42.3 RGR**).

⁷ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 894).

ACTUACIONES A REALIZAR EN CASO DE TRIBUTOS INCOMPATIBLES (ART. 42 RGR)		
TRIBUTOS PROCEDENTE	EFECTOS	
EL DE LA 1ª LIQUIDACIÓN	Se anula la liquidación practicada en segundo lugar.	
	Se devuelven, en su caso, las cantidades ingresadas.	
EL DE LA 2ª LIQUIDACIÓN	Liquidación no recurrida	Liquidación recurrida
	Adquiere firmeza	Se debe esperar a la resolución
	Se debe compensar con el crédito derivado de la devolución que proceda a favor del obligado tributario frente a la Administración que gravó inicialmente y con el dictamen de un acto administrativo de reconocimiento de la devolución, con intereses de demora incluidos	Si se anula la liquidación por improcedencia del tributo, se mantiene la liquidación inicial y se realiza la devolución, en su caso, de los ingresos relativos a la liquidación anulada
	La compensación con la devolución perteneciente al obligado tributario no se podrá realizar si éste tiene derecho a una deducción del importe soportado indebidamente o si se ha procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación	Si se declara la procedencia del tributo, pero se anula la liquidación por otros motivos, deberá realizarse una nueva. Se procederá, una vez que adquiera firmeza, a extinguir la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos, declarando extinguida la deuda. Si no se puede dictar nueva liquidación, se devolverán las cantidades ingresadas con respecto a la liquidación anulada
	Cuando sea firme la liquidación realizada en segundo lugar y el acuerdo de devolución, la Administración a la que corresponda el tributo procedente, debe dictar el acuerdo de compensación que corresponda	Si se anula la liquidación por ser defectuosa, deberá esperarse a la firmeza de la misma

3. IMPUTACIÓN



El **art. 63 de la LGT**, que regula la imputación de pagos, establece que las deudas tributarias son **autónomas**. En consecuencia, el obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.

No obstante, se debe tener en cuenta que el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho que tiene la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.

El cobro de una deuda posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a cobrar aquellas deudas que sean anteriores y que no hubieran sido satisfechas, siempre y cuando no hubieran prescrito. Esta regulación tiene efectos, principalmente, en los tributos periódicos, puesto que impide que el pago del ingreso de un período impositivo posterior, permitiera que no se abonara uno anterior.⁹

⁹ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 907).

Sin perjuicio de los párrafos anteriores, en los casos de **ejecución forzosa** en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria aplicará el pago a la deuda **más antigua**, salvo que se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, en cuyo caso tendrán preferencia para su cobro las primeras, teniendo en consideración lo dispuesto en la **sección 5ª del Capítulo IV del Título II de la LGT** acerca de las garantías de la deuda tributaria.

Al referirse a las “primeras”, se alude a las deudas de la Administración, con independencia de su antigüedad.¹⁰



Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

Cabe recordar, en este punto, que la **LGT** describe la exigibilidad en su **art. 21** como el momento de ingreso de la cuota o cantidad que corresponda, o de parte de la misma, que podrá ser diferente a la fecha del devengo del tributo. El devengo se define como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

4. CONSIGNACIÓN

4.1 Lugar de consignación

Los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria así como, en su caso, de las costas reglamentariamente devengadas en los lugares previstos en el **art. 64 de la LGT**:

- La Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas, o
- En alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentarias determinen.

La consignación consiste en el depósito del importe de la deuda tributaria y de las costas de un procedimiento en la caja general de depósitos, pero sin efectuar el ingreso definitivo de la misma en favor del Tesoro Público, al ser objeto la deuda de un procedimiento o proceso y hasta que este sea resuelto.¹¹

4.2 Consignación en efectivo

A) Supuestos de consignación en efectivo

Los obligados al pago podrán consignar **en efectivo** el importe de la cantidad debida y de las costas en la **Caja General de Depósitos** u **órgano equivalente** de las restantes Administraciones públicas, o bien, en alguna de sus **sucursales** cuando se den los supuestos a los que se refiere el **art. 43.1 del RGR**:

- Que se interpongan las reclamaciones o recursos procedentes.
- Que la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago:
 - No lo hayan admitido, debiendo hacerlo, o
 - No puedan admitirlo por causa de fuerza mayor.

B) Interposición de reclamaciones o recursos

La consignación **suspenderá la ejecución del acto impugnado** desde la fecha en que haya sido efectuada, cuando se realice de acuerdo con las normas que regulan dichos recursos y reclamaciones (**art. 43.2 RGR**).

C) Inadmisión del pago

En cambio, en el supuesto de que el ingreso se efectúe a causa de que no se haya admitido, debiendo hacerse, o no se haya podido admitir el pago en la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, dicho ingreso tendrá los **efectos liberatorios** del pago desde la fecha en que haya sido efectuada y por el importe que haya sido objeto de consignación y siempre que se comunique al órgano de recaudación (**art. 43.2 RGR**).

¹⁰ LLeFebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*.

¹¹ Definición extraída de la RAE.

LA CONSIGNACIÓN DEL PAGO ¹²	
MODO DE PAGO	Consiste en la entrega de un importe en efectivo, aun cuando el obligado tributario hubiera tenido la intención de abonar la deuda mediante pago en especie o con efectos timbrados.
EFFECTOS	Beneficia tanto al obligado tributario que no hubiera podido hacer frente al pago de la deuda tributaria o de las costas, como a la Administración, que aunque no vea satisfecho inmediatamente su derecho al cobro, lo garantiza.
IMPORTE	La deuda se puede consignar total o parcialmente.

5. MEDIOS DE PAGO

5.1 Pago de la deuda en efectivo

A) Medios y momentos de pago

El pago de la deuda tributaria se realizará en efectivo, conforme al **art. 60.1 de la LGT**.

El pago de las deudas en efectivo podrá llevarse a cabo por los medios y en la forma que se determinen **reglamentariamente**.

La normativa tributaria regulará los requisitos, así como las condiciones para que el pago pueda realizarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Se entiende **pagada** en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en los lugares regulados en el **art. 61.1 LGT**:

- Las cajas de los órganos competentes.
- Las oficinas recaudadoras.
- Las entidades autorizadas para su admisión.

Pueden prestar servicio de caja las entidades de crédito, como son los bancos, las cajas de ahorro, las entidades de crédito y las cooperativas de crédito, con las que cada Administración así lo convenga (**art. 9.1 RGR**). Por su parte, pueden actuar como entidades colaboradoras en la recaudación las entidades de crédito que hayan sido autorizadas por cada Administración tributaria (**art. 17 RGR**).

En ningún caso la autorización que se conceda o el convenio que se formalice atribuirá el carácter de órganos de recaudación a las entidades que presten el servicio de caja o que sean colaboradoras en la recaudación (**art. 9.2 RGR**).

El pago tanto de las deudas como de las sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en **dinero de curso legal**.

Asimismo, mediante el cumplimiento de 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, se podrá realizar por alguno de los medios regulados en el **art. 34.1 del RGR**:

- Cheque.
- Tarjeta de crédito y débito.
- Transferencia bancaria.
- Domiciliación bancaria.
- Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio competente en materia de Hacienda.

Será admisible el pago mediante tarjeta de crédito y débito, transferencia y domiciliación bancaria en aquellos casos en los que así se establezca **expresamente** en una norma tributaria.

El pago en efectivo de las deudas **no tributarias** se realizará mediante los medios **autorizados por su propia normativa**. No obstante, dispone el **art. 34.2 del RGR** que si no se hubiera dispuesto una regla especial, el pago deberá realizarse mediante:

¹² Cuadro realizado con información extraída de Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios*. Memento. (p.907).

- Cheque.
- Por cualquier otro medio que autorice el Ministerio competente en materia de Hacienda, y
- Únicamente cuando exista **regulación expresa**:
 - Tarjeta de crédito y débito.
 - Transferencia bancaria.
 - Domiciliación bancaria.

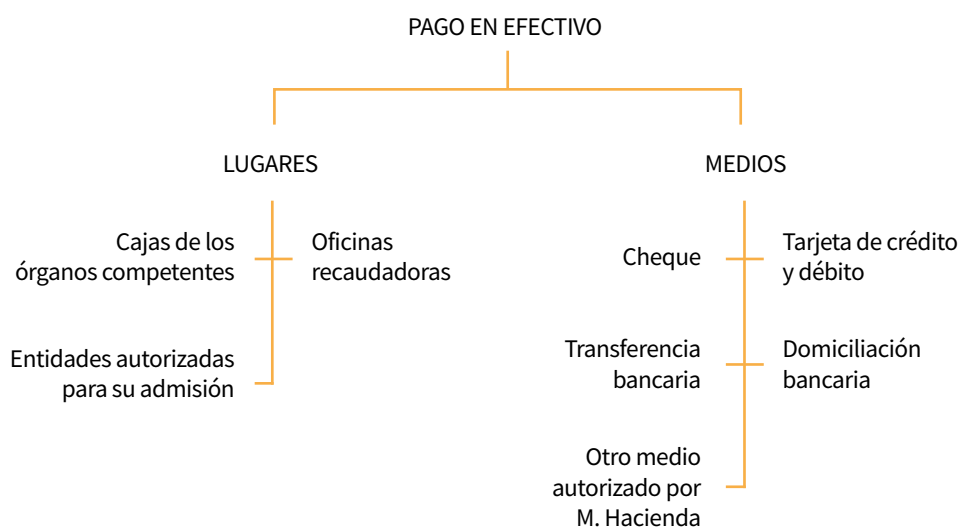
El **art. 34.3 del RGR** se pronuncia en el mismo sentido que el **art. 61.1 de la LGT**, anteriormente desarrollado, señalando que “se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago”.

De este modo, cuando el pago se realice mediante entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso, conforme al **art. 34.4 del RGR**:

- Liberará al deudor desde la fecha en que se consigne en el justificante y por el importe que en él figure.
- Quedará obligada la entidad de crédito o persona autorizada frente a la Hacienda pública desde ese momento y por dicho importe.
 - Salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante.



Las órdenes de pago que dé el deudor a las entidades de crédito u otras personas autorizadas para recibir el pago no surtirán por sí solas efectos frente a la Hacienda pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad o persona responsable del incumplimiento, de acuerdo con el **art. 34.5 RGR**.



B) Ingreso en efectivo

Cheque

Un **cheque cruzado** es aquel que únicamente puede cobrarse a través de una entidad bancaria, la cual, a su vez, lo cobrará. El término cruzarlo implica plasmar dos barras paralelas en su cara anterior. Cabe tener en cuenta que un cheque lo puede cruzar quien lo expide o quien lo tiene en su poder, es decir, respectivamente, el librador o el tenedor.

En cambio, en el supuesto del **cheque conformado**, la entidad que debe abonarlo asegura a quien debe cobrarlo que existen fondos en la cuenta de quien ha expedido el cheque y que, por tanto, se pagará. A los efectos de garantizar dicho pago, la entidad retiene al que expide el cheque la cantidad necesaria para pagarlo y la comisión que corresponda. Debido a sus características, es un tipo de cheque exigido por algunos acreedores, ya que se puede asegurar su cobro.¹³

¹³ Información extraída de la web del Banco de España.

Los pagos que se realicen en las entidades de crédito que presten el **servicio de caja** podrán efectuarse mediante cheque. Éste deberá reunir, además de los requisitos exigidos por la **legislación mercantil**, los que se regulan en el **art. 35.1 RGR**:



- Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado.
- Estar conformado o certificado por la entidad librada, en fecha y forma.

Los requisitos de la legislación mercantil son los que se recogen en el **art. 106 de la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque**, a saber, la denominación de cheque inserta en el texto mismo del título expresada en el idioma empleado para la redacción de dicho título, el mandato puro y simple de pagar una suma determinada en pesetas (actualmente en euros) o en moneda extranjera convertible admitida a cotización oficial, el nombre del que debe pagar, denominado librado, que necesariamente ha de ser un Banco, el lugar de pago, la fecha y el lugar de la emisión del cheque y la firma del que expide el cheque, denominado librador.

La admisión de cheques que incumplan alguno de los requisitos señalados quedará a riesgo de la entidad que los acepte, sin perjuicio de las acciones que puedan corresponder a dicha entidad contra el obligado al pago.

Sin embargo, cuando un cheque válidamente conformado o certificado no pueda ser hecho efectivo en todo o en parte el pago le será exigido a la entidad que lo conformó o certificó.

La entrega del cheque en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, liberará al deudor por el importe satisfecho siempre que se haga efectivo.

Se debe tener en cuenta que el efecto liberatorio se entenderá producido desde la fecha en que el cheque haya sido entregado en dicha **entidad**:

- La entidad validará el correspondiente justificante de ingreso en el que consignará la fecha de entrega y el importe del pago.
- Desde ese momento, quedará la entidad obligada ante la Hacienda pública por la cuantía efectivamente ingresada.

Los pagos que deban efectuarse en las cajas de la **Dirección General del Tesoro y Política Financiera** también podrán hacerse mediante cheque, que deberá reunir, además de los requisitos generales exigidos por la legislación mercantil, los que señala el **art. 35.2 del RGR**:

- Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado al Banco de España.
- Incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del librador que se expresará debajo de la firma con toda claridad.

La entrega del cheque liberará al obligado al pago por el importe que se haya satisfecho, cuando sea hecho efectivo. En tal caso, surtirá efectos desde la fecha en que haya tenido entrada en la **caja** correspondiente.

PAGO MEDIANTE CHEQUE (ART. 35 RGR)		
	ENTIDADES DE CRÉDITO QUE PRESTEN EL SERVICIO DE CAJA	CAJAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DEL TESORO Y POLÍTICA FINANCIERA
REQUISITOS	Los de la legislación mercantil, ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado y estar conformado o certificado por la entidad librada, en fecha y forma	Los de la legislación mercantil, ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado al Banco de España e incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del librador que se expresará debajo de la firma con toda claridad
EFFECTO LIBERATORIO	Desde la fecha en que el cheque haya sido entregado en dicha entidad	Por el importe que se haya satisfecho, cuando sea hecho efectivo y, en tal caso, surtirá efectos desde la fecha en que haya tenido entrada en la caja correspondiente.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 00 77

Tarjeta de crédito y débito

El pago mediante tarjetas de crédito y débito se admitirá ante las entidades de crédito que, conforme al **art. 36.1 del RGR**, presten el servicio de caja, cuando la tarjeta a utilizar se encuentre incluida entre las que, a tal fin, sean admitidas en cada momento por dichas entidades.

Asimismo, los **límites** al uso de la tarjeta de crédito y débito se establecen en el **art. 36.2 del RGR**:

- Vendrá determinado por el asignado por la entidad emisora individualmente a cada tarjeta.
- En ningún caso, podrá superar la cantidad que se establezca en la orden del Ministro competente en materia de Hacienda correspondiente por cada documento de ingreso.
- No podrá simultanearse, para un mismo documento de ingreso, con cualquier otro de los medios de pago admitidos.

Por otro lado, los importes ingresados por los obligados al pago mediante las tarjetas de crédito y débito **no podrán** ser minorados como consecuencia de descuentos en la utilización de tales tarjetas o por cualquier otro motivo (**art. 36.3 RGR**).

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por **vía telemática** (**art. 36.4 RGR**).

La **Resolución del 11 de marzo de 2020 de la Dirección General de la AEAT** establece, en su **apartado noveno**, que con efectos a partir del 1/06/2020 se extiende la utilización del sistema de firma electrónica no avanzada, es decir, el sistema Cl@vePIN a los pagos de deudas que lleven a cabo las personas físicas a través de la sede electrónica de la AEAT con tarjetas de crédito o débito.

La **Resolución de 3 de junio de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito** (en adelante, **Resolución de 3 de junio de 2009**) señala en su **art. 2.1** los requisitos previos para utilizar los procedimientos para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito:

- Disponer de un certificado electrónico reconocido y que resulte admisible por la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa vigente en cada momento.
- Ser titular de una cuenta de cargo que esté abierta en alguna de las Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria que se hayan adherido al procedimiento en los términos de la mencionada resolución o bien, estar expresamente apoderado por el obligado al pago para ordenar adeudos en una cuenta de titularidad de éste, asimismo abierta en una Entidad colaboradora, respecto del pago de deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).
 - En estos supuestos de apoderamiento, obligatoriamente el certificado electrónico reconocido utilizado para llevar a cabo la operación de pago deberá ser el correspondiente al apoderado a tal efecto por el obligado al pago.
 - En todo caso, dicho apoderamiento deberá figurar incorporado al Registro de Apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con lo establecido en la **Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.
- En el caso de que el pago se lleve a cabo mediante tarjeta, el ordenante deberá ser necesariamente titular de una tarjeta de crédito o débito emitida por la misma Entidad colaboradora a través de la cual se pretende efectuar el pago.
- Cualquiera que sea el tipo de ingreso que realice o el medio de pago que utilice, el ordenante deberá cumplimentar en la Sede Electrónica de la AEAT los datos que se recogen en el **anexo VII** de esta resolución, relativo a los datos a suministrar por el ordenante del pago, de la forma que se determine en cada momento.

Una vez expuestos los requisitos previos, el procedimiento para el **pago telemático mediante cargo en cuenta**, en el caso de autoliquidaciones y liquidaciones practicadas por la Administración y de acuerdo

con el **art. 4 de la Resolución de 3 de junio de 2009**, el ordenante deberá ponerse en comunicación con la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y procederá del modo siguiente:

- Accederá al trámite de pago de impuestos.
- La aplicación mostrará al ordenante las opciones de pago correspondientes a autoliquidaciones o liquidaciones practicadas por la Administración.
- Una vez elegida la opción que proceda, la aplicación facilitará al ordenante la posibilidad de seleccionar el pago mediante **cargo en cuenta**. Se mostrará un formulario con una serie de datos que el ordenante deberá cumplimentar, en función de la operación que esté realizando.
 - En particular, deberá facilitar el código IBAN de la cuenta en la que deba realizarse el cargo.
 - La cuenta de cargo deberá ser de titularidad del ordenante de la operación. No obstante, cuando la operación de pago no fuera ordenada por el obligado, la cuenta de cargo podrá ser de titularidad de éste, siempre que se cumpla el requisito y condiciones de apoderamiento que se exponen en la **Resolución de 3 de junio de 2009**.
- Una vez cumplimentado, el ordenante enviará el formulario a la AEAT, con la identificación y autenticación realizada mediante medios electrónicos.
 - Si el ordenante es una persona jurídica se admitirá la identificación y autenticación correspondiente a un **máximo de 2 personas** como representantes que, alternativamente, podrán vincular a la persona jurídica ordenante en las operaciones de cargo en la cuenta designada a estos efectos.
- El sistema de información de la AEAT verificará los datos recibidos, comunicando al ordenante los errores o defectos que pudieran advertirse.
- Una vez comprobada la información, el sistema de la AEAT enviará los datos de la operación, incluyendo el Número de Referencia Completo (NRC) generado al efecto por aquél.
 - Para garantizar la confidencialidad, autenticidad, integridad y no repudio de los datos de la operación, la información se remitirá **cifrada** con certificado electrónico.
 - El envío se realizará a la dirección electrónica del sistema de información de la Entidad colaboradora, conforme al registro que se especifica en la **Resolución de 3 de junio de 2009**, según se trate de autoliquidaciones o liquidaciones practicadas por la Administración, respectivamente, quedando a la espera de respuesta.
- La Entidad colaboradora destinataria recibirá los datos y, en caso de admitir la operación, realizará el cargo en la cuenta designada por el ordenante y el abono en la cuenta restringida de la AEAT y autorizando la emisión del correspondiente recibo, en el que deberán figurar obligatoriamente los datos identificativos del obligado al pago así como el NRC generado por la AEAT en la petición.
- La respuesta de la Entidad colaboradora será remitida a la AEAT conforme al registro que se especifica en la **Resolución de 3 de junio de 2009**, según se trate de autoliquidaciones o liquidaciones practicadas por la Administración, respectivamente.
 - En caso de que la operación de cargo resulte **aceptada**, el código de retorno será "00" y la respuesta contendrá los datos del recibo-justificante de pago (incluido el NRC) que se establecen en la **Orden EHA/2027/2007**, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el **RGR**, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT.
 - Si la operación de cargo **no resultase aceptada**, este campo figurará sin contenido y el código de retorno indicará el motivo del rechazo, para lo que utilizarán los códigos de error que especifique la AEAT, de acuerdo con las necesidades de las Entidades colaboradoras. Dichos códigos de error podrán consultarse en la dirección electrónica de la AEAT.
- Recibida la respuesta, ésta será transmitida al ordenante y, en caso de aceptación de la operación de cargo, la aplicación mostrará automáticamente el NRC asociado a la operación:
 - En caso de **rechazo**, se mostrará la descripción del mismo.
 - En caso de **aceptación** de la operación de cargo, el NRC será automáticamente consolidado y debidamente almacenado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, posibilitándose la visualización e impresión del recibo-justificante de pago emitido.

Además, el procedimiento para el pago telemático mediante la utilización de **tarjetas de crédito o débito** asociadas a cuentas abiertas en Entidades colaboradoras se regula en el **art. 5 de la Resolución de 3 de junio de 2009**, que remite a lo anteriormente desarrollado añadiendo las siguientes **salvedades**:

- En lugar de seleccionar la opción de pago mediante cargo en cuenta, el ordenante deberá elegir la de **pago mediante tarjeta**.
- En el formulario a rellenar por el ordenante, en lugar de cumplimentarse los datos relativos al código IBAN, se deberán consignar:
 - Los que va a utilizar para realizar el pago.
 - La fecha de caducidad de dicha tarjeta.

En todo caso, la tarjeta de crédito o débito utilizada para la realización del pago deberá ser de titularidad del ordenante.

Transferencia bancaria

El pago se considerará realizado en la fecha en que haya tenido **entrada** el importe correspondiente en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, quedando así liberado, el obligado al pago:

- Desde dicho momento, frente a la Hacienda pública.
- Por la cantidad ingresada.

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática, conforme al **art. 37 del RGR**.

Si la transferencia bancaria se ha realizado desde una entidad no autorizada a prestar el servicio de caja, el pago se deberá entender realizado en el momento de su ingreso en la caja del órgano competente.

A efectos de fecha, cabe señalar que aunque la orden de pago se haya llevado a cabo antes del fin del período voluntario, si el ingreso se materializa una vez que ha pasado dicho plazo, debe considerarse como fecha de pago la del ingreso en la cuenta del Tesoro y no la de la orden de transferencia, por lo que procederá a aplicarse el recargo de apremio.

Además, en relación con el pago por transferencia bancaria, señala el **art. 2 de la Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria** (en adelante **Resolución 18 de enero de 2021**), que toda Entidad colaboradora en la gestión recaudatoria interesada en adherirse al procedimiento que se regula en la presente resolución deberá **comunicarlo al titular del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria**. Dicha comunicación se llevará a cabo mediante escrito de su representante legal o persona especialmente apoderada al efecto.

Una vez recibida la comunicación de adhesión, el Departamento de Recaudación la trasladará al Departamento de Informática Tributaria. Tras comprobar que la entidad colaboradora cumple los requisitos que se recogen en esta resolución, el Departamento de Informática Tributaria comunicará a la entidad interesada las condiciones generales para la prestación del servicio, las cuales, una vez aceptadas por la entidad, determinarán la efectiva adhesión de ésta al sistema.

Las transferencias deberán efectuarse obligatoriamente en **euros**, a la vista del **art. 3 de la Resolución 18 de enero de 2021**. Serán rechazadas y devueltas al emisor aquellas transferencias que sean realizadas en una moneda diferente, por lo que no surtirán los efectos del pago. Los gastos y comisiones que pudieran producirse con ocasión de la devolución de la transferencia correrán a cargo del ordenante.

Por otro lado, en relación con el procedimiento de pago mediante transferencia bancaria desde la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, señala el **art. 4 de la Resolución 18 de enero de 2021** que quien pretenda efectuar el pago mediante transferencia, cumplimentará en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria los formularios establecidos al efecto para facilitar los datos asociados a la deuda que se pretenda pagar. En particular, consignará:

- NIF del obligado al pago.
- Código de modelo.
- Número de justificante.

- Importe (en todo caso en euros).
- Las 8 primeras posiciones del IBAN de la cuenta desde la que se va a realizar la transferencia (en caso de que el código de esa cuenta no sea un IBAN, se harán constar las 8 primeras posiciones de ese código, junto con el BIC/SWIFT).

Una vez recibida la transferencia por la entidad colaboradora y abonado su importe en alguna de las cuentas restringidas el obligado al pago, tras haberse identificado correctamente con carácter previo, podrá obtener el correspondiente justificante de pago en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, para lo que deberá aportar el identificador del pago y el resto de la información requerida en su momento para la generación de dicho identificador, de conformidad con el **art. 6 de la Resolución 18 de enero de 2021**.

En todo caso, en dicho justificante se hará constar, como fecha del pago.

Domiciliación bancaria

La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los requisitos que se recogen en el **art. 38.1 del RGR**:

- Que el obligado al pago sea el titular de la cuenta en que se domicilie el pago. Dicha cuenta deberá encontrarse abierta en una entidad de crédito.



- En los términos y condiciones en que cada Administración 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.

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



Los pagos se entenderán realizados en la **fecha de cargo en cuenta** de dichas domiciliaciones, según el **art. 38.2 del RGR**:

- Se considerará justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago.
- El justificante deberá incorporar como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente.



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 éste, sin perjuicio de que se le exijan los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso (**art. 38.3 RGR**):

- Recargos.
- Intereses de demora.
- Sanciones.

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar el pago mediante domiciliación bancaria por vía telemática (**art. 38.4 RGR**).

En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, cuando el pago se realice a través de terceros autorizados, éstos deberán estar **expresamente** autorizados por la Administración para realizar la domiciliación del pago en cuentas de su titularidad (**art. 38.5 RGR**).

Un ejemplo de pagos realizados a través de terceros autorizados es el caso de los asesores fiscales.

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 Agencia Estatal de Administración Tributaria**, en adelante (**Orden EHA 1658/2009**), señala en su **art. 1** que los obligados al pago podrán utilizar la **domiciliación bancaria** como medio de pago de las deudas resultantes de:

- Las autoliquidaciones cuyo ingreso puede ser domiciliado a través de las Entidades Colaboradoras de la AEAT, siempre que la presentación de las mismas se lleve a cabo por vía telemática a través de la sede electrónica de la AEAT (<https://www.agenciatributaria.gob.es>), siempre que la presentación se realice dentro de los plazos a los que se refiere el **art. 3.2** de esta orden, incluso cuando las autoliquidaciones que se presenten en dichos plazos sean rectificativas.

- Los aplazamientos y fraccionamientos de pago concedidos por los órganos competentes de la AEAT o por los de las Delegaciones de Economía y Hacienda.

En los casos de fraccionamiento del pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), la domiciliación del pago del importe correspondiente al segundo plazo también podrá ser efectuada por el sujeto pasivo según el procedimiento y las condiciones que pudiera establecer en cada momento la normativa reguladora del mencionado tributo.

Los requisitos que deben cumplir las cuentas para el adeudo de domiciliaciones son los que especifica el **art. 2 de la Orden EHA 1658/2009**:

- Ser de titularidad del obligado al pago, salvo en el supuesto de las domiciliaciones ordenadas en cuentas abiertas en entidades no colaboradoras de la Zona SEPA, el titular deberá estar identificado en la cuenta mediante un número de identificación proporcionado por la AEAT.

La Zona SEPA es la Zona Única de Pagos en Euros y comprende comprende **36 países**: los 27 Estados miembros de la Unión Europea (UE), así como 3 países del Espacio Económico Europeo (EEE) Islandia, Liechtenstein y Noruega y 6 países no pertenecientes al EEE, a los que se ha ampliado el alcance geográfico (Andorra, Mónaco, San Marino, Suiza, Reino Unido y Ciudad del Vaticano Estado).¹⁴

- En los supuestos en los que la deuda domiciliada corresponda a declaraciones anuales del IRPF, será suficiente que la cuenta de domiciliación sea de titularidad de **cualquiera de los declarantes**.
- En aquellos casos en los que la deuda domiciliada corresponda a una autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, la cuenta designada deberá ser de **titularidad del obligado tributario** o de **la persona que realiza la autoliquidación**.
- Tratarse de una cuenta a la vista o de ahorro que admita la domiciliación de pagos.
- Estar abiertas en una Entidad de crédito autorizada para actuar como colaboradora en la gestión recaudatoria de la AEAT, con excepción de las domiciliaciones ordenadas en cuentas abiertas en entidades no colaboradoras de la Zona SEPA.

En ningún caso, la cuenta designada para el adeudo de las domiciliaciones podrá encontrarse abierta en el Banco de España.

La legitimación para domiciliar el pago de las autoliquidaciones, conforme al **art. 3.1 de la Orden EHA 1658/2009** es de los **obligados tributarios** o, en su caso, sus **representantes legales**. Estos o aquellos podrán ordenar la domiciliación del pago de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones mencionadas en el **art. 1 de la Orden EHA 1658/2009**.

Igualmente, y en los términos que establezca en cada momento la Dirección General de la AEAT, estarán legitimados para ordenar la domiciliación aquellos **representantes voluntarios** de los obligados al pago con poderes generales o facultades para representar a éstos ante la AEAT.

Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas podrán dar traslado a la AEAT por esta vía de las órdenes de domiciliación que previamente le hubieran comunicado los obligados tributarios en cuyo nombre actúan.

En relación con los procedimientos y plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con el pago del **2º plazo** de la declaración anual del IRPF en el **art. 1 de la Orden EHA 1658/2009**, la domiciliación de las deudas tributarias resultantes de autoliquidaciones deberá ordenarse al tiempo de efectuar la presentación de la autoliquidación a través de la Sede electrónica de la AEAT en los siguientes plazos, salvo que la normativa reguladora de cada tributo establezca otros plazos diferentes:

- Con carácter general, en el plazo que a tal efecto se recoge en el **Anexo II de la Orden EHA 1658/2009**.
- No obstante, cuando el último día del plazo para la presentación de una autoliquidación, de acuerdo con lo establecido por su normativa reguladora, sea inhábil, el plazo de domiciliación se ampliará el mismo número de días que resulte ampliado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente.

Entre la finalización del plazo de presentación de una autoliquidación con domiciliación del pago y la finalización del plazo genérico de presentación e ingreso voluntario de esa misma autoliquidación, deberá existir un mínimo de **3 DÍAS HÁBILES o 5 NATURALES**.

A estos efectos, se considerarán días inhábiles los sábados, los domingos, las festividades nacionales y las festividades autonómicas o locales que afecten al municipio en el que radique el Departamento de Informática de la Agencia Tributaria (**art. 3.2 Orden EHA 1658/2009**).





Respecto de la rectificación de domiciliaciones previamente ordenadas, podrá solicitarse a la AEAT la rectificación de las órdenes de domiciliación **previamente comunicadas**, de acuerdo con las siguientes condiciones (**art.3.3 Orden EHA 1658/2009**):

- La solicitud de rectificación únicamente podrá consistir en la modificación de la cuenta de domiciliación.
- La rectificación deberá solicitarse en todo caso por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT, utilizando sistema de firma electrónica.
- La rectificación deberá solicitarse dentro del plazo que se recoge en el **Anexo II** de la **Orden EHA 1658/2009** para efectuar la presentación de autoliquidaciones con domiciliación del pago, salvo que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro plazo diferente.

La AEAT mostrará en pantalla la información acerca de la aceptación o rechazo de la solicitud de rectificación:

- Si la solicitud de rectificación resulta **aceptada**, la AEAT confirmará este extremo en pantalla al solicitante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la rectificación efectuada.
- Si la solicitud de rectificación resultase **rechazada**, la AEAT mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

Aquellas solicitudes de rectificación que no hayan sido aceptadas a través de su dirección electrónica **no surtirán efectos ante la AEAT**, por lo que la domiciliación del pago será tramitada de acuerdo con los datos inicialmente consignados al presentar telemáticamente la autoliquidación.

Continúa el **art. 3.4 Orden EHA 1658/2009** estableciendo que podrán **revocarse** ante la AEAT aquellas domiciliaciones que hubieran sido ordenadas al tiempo de efectuar la presentación telemática de las autoliquidaciones, en los siguientes términos:

- La revocación deberá instarse, en todo caso, por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT, empleando sistema de firma electrónica.
- La revocación deberá producirse dentro del plazo que se recoge en el **Anexo II** de la **Orden EHA 1658/2009** para efectuar la presentación de autoliquidaciones con domiciliación del pago, salvo que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro plazo diferente.

La AEAT mostrará en pantalla al presentador la información relativa a la aceptación o rechazo de la solicitud de revocación:

- Si la solicitud de revocación resulta **aceptada**, la AEAT confirmará este extremo en pantalla al solicitante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la revocación efectuada.
- Si la solicitud de revocación es **rechazada**, la AEAT mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

En caso de que la petición de revocación resulte aceptada, la AEAT **no dará curso posterior a la domiciliación**, por lo que el obligado tributario podrá proceder al ingreso de la deuda a través de cualquiera de las Entidades de crédito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT.

Dicho ingreso podrá realizarse de forma **presencial o por vía telemática** a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT. No obstante, en este último caso, el Número de Referencia Completa (NRC) obtenido no deberá utilizarse a efectos de presentación de la autoliquidación, ya que ésta ya habrá sido presentada telemáticamente con anterioridad.

Las revocaciones que no hubieran sido aceptadas a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT no surtirán efectos ante ésta, por lo que la domiciliación del pago se tramitará ante la Entidad colaboradora en la que se encuentre abierta la cuenta en la que inicialmente se domicilió el ingreso.

Por otro lado, aquellas órdenes de domiciliación de autoliquidaciones que hubieran sido objeto de revocación a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT, podrán ser posteriormente **rehabilitadas**, en las condiciones siguientes (**art. 3.5 Orden EHA 1658/2009**):

- La rehabilitación deberá solicitarse necesariamente por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT, utilizando sistema de firma electrónica.

- La rehabilitación deberá solicitarse en todo caso dentro del plazo que se recoge en el **Anexo II** de la **Orden EHA 1658/2009** para efectuar la presentación de autoliquidaciones con domiciliación del pago, salvo que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro plazo diferente.

La AEAT mostrará en pantalla al presentador la información relativa a la aceptación o rechazo de la solicitud de rehabilitación:

- Si la solicitud de rehabilitación resultara **aceptada**, la AEAT confirmará este extremo en pantalla al solicitante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la rehabilitación efectuada.
- Si la solicitud de rehabilitación resulta **rechazada**, la AEAT mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

Si la petición de rehabilitación resulta aceptada, la AEAT tramitará la domiciliación originariamente ordenada ante la Entidad colaboradora en la que se encuentre abierta la cuenta designada a tales efectos en el momento de presentar telemáticamente la autoliquidación.

No surtirán efectos aquellas solicitudes de rehabilitación que no hubieran sido aceptadas a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la AEAT, por lo que en estos casos la orden de domiciliación continuará revocada.

En aquellos supuestos en los que el obligado tributario, además de **rectificar, revocar o rehabilitar** la orden de domiciliación del pago de la deuda tributaria a ingresar, desee modificar cualquier otro dato de la respectiva autoliquidación, deberá solicitar al órgano competente de la AEAT la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el **art. 120.3 de la LGT**, y en los **arts. 126 y siguientes del RGRI**, presentar la correspondiente autoliquidación complementaria según lo previsto en el **art. 122 de la LGT y en el art. 119 del RGRI**.

En lo referente a la presentación de autoliquidaciones rectificativas (con mayor o menor resultado a ingresar) con domiciliación del pago de la cuota a ingresar, se estará a lo dispuesto en el **art. 1.a) de la Orden EHA 1658/2009 (art. 3.6 Orden EHA 1658/2009)**.

FECHAS EN QUE LOS PAGOS SE ENTIENDEN REALIZADOS (ARTS. 35 A 38 RGR)	
Cheque	· Cuando se haya hecho efectivo · Cuando está conformado o certificado pero no se haya hecho efectivo en todo o en parte el pago le será exigido a la entidad que lo conformó o certificó
Tarjeta	Momento del pago
Transferencia	Entrada del importe en la entidad
	Si el pago se realiza desde una entidad no autorizada, desde el ingreso en la caja del órgano competente
Domiciliación	Fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

5.2 El pago mediante efectos timbrados

Dispone el **art. 60.1 LGT** que si bien el pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo, podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

En caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda tributaria cuando aquéllos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine (**art. 61.2 LGT**).

Así, tienen la condición de efectos timbrados, conforme al **art. 39.1 del RGR**:

- El papel timbrado común.
- El papel timbrado de pagos al Estado.
- Los documentos timbrados especiales.
- Los timbres móviles.
- Los aprobados por **orden** del Ministro competente en materia de Hacienda.

Las **características** de los efectos timbrados se regirán por las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública que admiten dicho medio de pago y por las de este reglamento. Entre dichas características se encuentran incluidas las que se establecen en el **art. 39.2 RGR**:

- El empleo.
- La forma.
- La estampación.
- El visado.
- La inutilización.
- Las condiciones de canje.

La **creación y modificación** de efectos timbrados se hará por **orden** del Ministro competente en materia de Hacienda, que se publicará en el Boletín Oficial del Estado (**art. 39.3 RGR**).

El **grabado, estampación y elaboración**, tanto de los propios efectos como de troqueles, matrices y demás elementos sustanciales para el empleo de los efectos timbrados se realizarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, salvo que el Ministro competente en materia de Hacienda autorice su realización por otras entidades (**art. 39.4 RGR**).

Cuando a causa de la modificación de las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública o sus tarifas sea precisa la utilización de nuevos efectos timbrados, se procederá a retirar los anteriores de la circulación de forma que se garantice su destrucción (**art. 39.5 RGR**).

Los poseedores de efectos retirados de la circulación podrán obtener su **canje** por otros que se encuentren en vigor.

Asimismo, establece el **art. 39.6 de la LGT** que por errores en su redacción o por cualquier otra causa que los inutilice para su uso y siempre que no contengan firmas, rúbricas u otros indicios de haber surtido efecto, podrá obtenerse el canje del:

- Papel timbrado común.
- Papel timbrado de pagos al Estado.
- Documentos timbrados especiales.

DOCUMENTOS TIMBRADOS ESPECIALES	
Entidad encargada para la creación y modificación	Ministerio competente en materia de Hacienda mediante orden.
Entidad encargada para la elaboración	Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, salvo que el Ministro competente en materia de Hacienda autorice su realización por otras entidades.

5.3 El pago en especie

A) Consideraciones previas

El **art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español** señala que el pago de las deudas tributarias puede realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.

Por su parte, el **art. 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español** señala que el contribuyente debe solicitar a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español la valoración del bien y, con arreglo al valor que esta Junta declare, solicitará al Ministerio competente en materia de Hacienda que se admita esta forma de pago, quien lo decidirá una vez oído el Ministerio competente en materia de Cultura.

B) Solicitud de pago en especie



Según dispone el **art. 60.2 LGT**, podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga **expresamente**, así como en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.

El pago en especie extinguirá la deuda tributaria en el momento señalado en las normas que lo regulen (**art. 61.3 LGT**).

El obligado al pago que pretenda utilizar el pago en especie como medio para satisfacer deudas a la Administración deberá solicitarlo al **órgano de recaudación** que tenga atribuida la competencia en la norma de organización específica que corresponda.

La **solicitud** contendrá necesariamente los datos que se regulan en el **art. 40.1 del RGR**:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- Identificación de la deuda indicando, al menos:
 - Importe.
 - Concepto.
 - Fecha de finalización del plazo de ingreso en **período voluntario**.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.

Asimismo, la solicitud deberá acompañarse, según el **art. 40.2 del RGR**, de los siguientes documentos:

- La valoración de los bienes.
- El informe sobre el interés de aceptar el pago en especie.
- En su defecto, del justificante de haberlos solicitado.

Tanto la valoración de los bienes como el informe sobre el interés de aceptar el pago en especie se emitirán por el órgano del Ministerio competente en materia de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie.

C) Solicitud de pago en especie mediante autoliquidación

Si la deuda tributaria a que se refiere la solicitud de pago en especie ha sido determinada mediante autoliquidación, se deberá adjuntar el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, a menos que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

D) Plazos de presentación de la solicitud de pago en especie

Período voluntario

La solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores **impedirá el inicio del periodo ejecutivo**, salvo que anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa.

No obstante, aun cuando no se inicie el período ejecutivo, procederá el devengo del interés de demora que corresponda.

Período ejecutivo

La solicitud en periodo ejecutivo se podrá presentar hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza. Además, **no tendrá efectos suspensivos**.

No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender **motivadamente** las actuaciones de enajenación de dichos bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

E) Inadmisión de la solicitud

Causas de inadmisión

Procederá la **inadmisión** de la solicitud en los casos regulados en el **art. 40.2 del RGR**:

- Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General.
 - A estos efectos, se deberá considerar que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español.
 - En estos casos, se calificará la solicitud como manifiestamente carente de fundamento.
- Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación.
- Esta última, para ello, no podrá haber sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.
- Cuando la autoliquidación haya sido presentada y, con anterioridad, se haya iniciado un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación en los casos de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.
 - Siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y períodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.
 - En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta última quedará sin efecto de forma **automática**, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.
- La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de **denegación previa**.
 - Su **inadmisión** se llevará a cabo cuando no contengan una modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada. En particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.
 - Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

Además, señala el **art. 60.2 de la LGT** que **no podrá admitirse** el pago en especie en los casos en los que las deudas tributarias tengan la condición de **inaplazables**, como es el caso de aquellas reguladas en el **art. 65.2 LGT**.

Las reguladas en el **art. 65.2 LGT** son las siguientes:

- Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el **Título VII de la LGT**.
- 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.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.



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

Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este dicho **art. 60.2 LGT** serán objeto de inadmisión.

Efectos de la inadmisión

La inadmisión deberá ser motivada y determinará que la solicitud se tenga por **no presentada** a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Competencia para la inadmisión

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

F) Subsanación de errores en la solicitud

Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos que necesariamente debe incluir dicha solicitud, el órgano competente para la tramitación requerirá al solicitante para que en el plazo de **10 DÍAS** contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por **no presentada** la solicitud y **se archivará** sin más trámite, de conformidad con el **art. 40.3 del RGR**.



No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En dicho caso, procederá la inadmisión.

Si la solicitud de pago en especie 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 con la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Si se está en periodo ejecutivo y no reúne los requisitos, se archiva.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por parte del interesado pero no se hayan subsanado los defectos observados, procederá la **denegación de la solicitud** de pago en especie.

G) Notificación de la resolución y aceptación de los bienes

La resolución deberá notificarse en el plazo de **6 MESES**. Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar **desestimada** la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso, o bien, esperar la resolución expresa, de acuerdo con el **art. 40.4 del RGR**.



Será el órgano competente el que acuerde motivadamente la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

- En el ámbito de competencias del Estado, el **Director del Departamento de Recaudación de la AEAT** será el competente para adoptar la resolución.
- De dicho acuerdo de aceptación o de denegación, así como del acuerdo de inadmisión, se remitirá copia, a la vista del **art. 40.5 del RGR**, a:
 - El departamento ministerial competente en materia de cultura, o
 - El que corresponda en función del tipo del bien, así como a la Dirección General del Patrimonio del Estado.

H) Acuerdo de aceptación del pago de la deuda en especie

Si se dictase acuerdo de aceptación, su **eficacia** quedará condicionada a la efectiva entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos.

- De producirse ésta en la forma establecida en el acuerdo de aceptación y en el plazo de **10 DÍAS** (**art. 40.8 RGR**), los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la **fecha de la solicitud**, según el **art. 40.6 del RGR**.



Cuando se acepte el pago en especie, la deuda devengará interés de demora desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de ésta.

- De ser suficiente el valor del citado bien, se podrá afectar en el acuerdo de aceptación el bien dado en pago a la cancelación de dichos intereses de demora.

I) Acuerdo de denegación del pago de la deuda en especie

Si la resolución dictada fuese **denegatoria**, las consecuencias serán las que se recogen en el **art. 40.7 del RGR**:

- Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso en período voluntario previsto en el **art. 62.2 de la LGT**, sin perjuicio de que si se presenta una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, esto impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

El **art. 62.2 de la LGT** señala que si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo en período voluntario se extenderá desde la fecha de recepción de la notificación **HASTA EL DÍA 20 DEL MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente y si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación **HASTA EL DÍA 5 DEL SEGUNDO MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



- De no producirse el ingreso en el plazo del período voluntario, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario en la que (**art. 167.1 LGT**):

- ☐ Se identificará la deuda pendiente.
- ☐ Se liquidarán los recargos ejecutivo, de apremio reducido o, en su caso, de apremio ordinario.
- ☐ Se le requerirá para que efectúe el pago.

- De realizarse el ingreso en el plazo del período voluntario, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo que se abrió con la notificación de la denegación.

- ☐ De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad, conforme al **art. 26 de la LGT**.

- Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, si no se ha iniciado con anterioridad, de no haberse iniciado con anterioridad, deberá iniciarse el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario (**art. 167.1 LGT**).

J) Plazo para entregar los bienes

La entrega o puesta a disposición de la Administración de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de **10 días** contados a partir del siguiente al de la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, con excepción de que dicha entrega o puesta a disposición se hubiese realizado en un momento anterior, según dispone el **art. 40.8 del RGR**. Del documento justificativo de la recepción en conformidad se remitirá copia al órgano de recaudación.



De no producirse la entrega o puesta a disposición de los bienes en los términos del párrafo anterior, quedará sin efecto el acuerdo de aceptación, con las consecuencias siguientes:

- Si la solicitud se presentó en período voluntario de ingreso y éste ya hubiese transcurrido, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la entrega o puesta a disposición, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio y exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo (**art. 167.1 LGT**).

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud del **art. 26 de la LGT**.

- Si la solicitud se presentó en período ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio.

K) Efectos supletorios del pago en especie

En lo no previsto en el **art. 40 RGR**, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago.

La dación en pago se constituye en una acción voluntaria de un deudor a efectos del pago de una deuda aunque utilizando una prestación diversa a la debida al acreedor, que la recibe en sustitución de aquella.¹⁵ Los efectos de la dación en pago se regulan en el **Código Civil**. El **art. 1166 del CC** establece que el deudor de una cosa no puede obligar a su acreedor a que reciba otra diferente, aun cuando fuere de igual o mayor valor que la debida. Por tanto, la aceptación de la dación en pago, al igual que del pago en especie, debe ser expresa. Asimismo, otro de los efectos se recogen en el **art. 1157 del CC**, que señala que no se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía.

6. JUSTIFICANTES Y CERTIFICACIONES DE PAGO

6.1 Clases de justificantes

Quien realice el **pago** de una deuda de conformidad con lo dispuesto en el **RGR** tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago (**art. 41.1 RGR**).

El pagador podrá ser o no el deudor.

Los justificantes del pago **en efectivo** serán, según los casos, los que se regulan en el **art. 41.2 del RGR**.

- Los recibos.
- Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.
- Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.
- Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio competente en materia de Hacienda y, en particular, los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática.

6.2 Contenido de los justificantes

Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las circunstancias que se regulan en el **art. 41.3 del RGR**:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF y domicilio del deudor.
- Concepto, importe de la deuda y período a que se refiere.
- Fecha de pago.
- Órgano, persona o entidad que lo expide.

En los casos en los que los justificantes de pago se extiendan por **medios mecánicos**, las circunstancias del apartado anterior podrán expresarse en clave o abreviatura suficientemente identificadoras, en su conjunto, del deudor y de la deuda satisfecha a que se refieran (**art. 41.4 RGR**).

6.3 Los justificantes en medios de pago diferentes al efectivo

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

¹⁵ Definición extraída de la RAE.

Cuando se empleen **efectos timbrados**, los justificantes de pago serán los propios efectos debidamente inutilizados (**art. 41.5 RGR**).

Por otro lado, cuando se efectúe el **pago en especie**, se considerará justificante de pago la certificación emitida por el órgano competente en la que conste haberse realizado la entrega o puesta a disposición de los bienes (**art. 41.6 RGR**).

6.4 Obligatoriedad de la Administración a emitir justificante

El **deudor** podrá solicitar de la Administración una certificación acreditativa del pago efectuado quedando esta obligada a expedirla, de acuerdo con el **art. 41.7 RGR**.

Igualmente, cabe tener en cuenta la precisión realizada en el **art. 34.4 del RGR**, que establece que si el pago se realiza mediante entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega el deudor de dicho justificante de ingreso liberará al deudor desde la fecha que se consigne en el justificante u por el importe que figure en él. Desde dicho momento, será la entidad de crédito o persona autorizada frente a la Hacienda Pública la que quedará obligada al pago, salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante.

LEGITIMACIÓN PARA PAGOS, JUSTIFICANTES Y CERTIFICACIONES ACREDITATIVAS	
Pagos (art. 33 RGR)	Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.
Justificantes de pago (41.1 RGR)	Quien realice el pago de una deuda, sea o no el deudor.
Certificación acreditativa (art. 41.7 RGR)	Podrá solicitarla el deudor, únicamente.

III. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO: REQUISITOS, TRAMITACIÓN, GARANTÍAS Y CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO

1. TIPOS DE DEUDAS APLAZABLES O FRACCIONABLES Y SOLICITUDES

1.1 Tipos de deudas aplazables y fraccionables

Las deudas tributarias pueden ser aplazables o fraccionables, sin embargo, ambas modalidades del pago de la deuda presentan diferencias. El aplazamiento es el acto administrativo en el que se permite el pago de una deuda fuera del plazo de ingreso, mientras que el fraccionamiento consiste en la modalidad de pago mediante la cual, el obligado tributario, reparte el importe de la deuda en varios pagos parciales.

De este modo, establece en primer lugar el **art. 65.1 de la LGT** que serán aplazables o fraccionables las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo cuando la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario.

Por tanto, establece el **art. 44.1 RGR** que la Administración podrá, **previa solicitud** del obligado, aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los **arts. 65 y 82 de la LGT**, que serán desarrollados a continuación.

En la resolución de los expedientes, los órganos de recaudación deben evaluar el carácter transitorio de las dificultades económico-financieras del obligado al pago, entendiendo por tales la ausencia o escasez de recursos líquidos suficientes con carácter coyuntural y no estructural, que no permita la cancelación de sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos para ello. Con ello se intenta evitar, sobre todo en tributos periódicos, que mediante reiteradas o sucesivas solicitudes se aplase o fraccione cuando no existan dichas dificultades o tengan carácter estructural. En todo caso, con la modificación incorporada por la **Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego**, se penaliza esta posible reiteración.

También, se deben examinar los antecedentes y otras circunstancias que reflejen dificultades estructurales, falta de viabilidad o utilización indebida de aplazamientos o fraccionamientos de pago. Para la determinación del plazo a conceder también se debe analizar la capacidad de generación de recursos a medio plazo.¹¹

Además, continúa el **art. 44.2 RGR** señalando que serán aplazables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, con las excepciones que se prevean en las leyes.

El aplazamiento o fraccionamiento de las deudas será también aplicable 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 (**art. 65.6 LGT**).

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda aduanera serán tramitadas y resueltas de acuerdo con lo que se establece en su normativa específica. Para aquellas solicitudes cuya tramitación, de acuerdo con la normativa de organización específica, corresponda a los órganos de **recaudación**, el **RGR** será aplicable de forma supletoria (**art. 44.3 RGR**).

1.2 Excepciones al aplazamiento y fraccionamiento de deudas

Las excepciones que se prevén son, de conformidad con el **art. 65.2 LGT**, las siguientes deudas:

- Aquellas cuya exacción se realice mediante efectos timbrados.
- Las del retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta.
- Las tributarias que, conforme a la legislación concursal, se consideren créditos contra la masa.
- Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas del Estado, las cuales se encuentran reguladas en el **Título VII de la LGT**, acerca de la recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.
- Las que resulten 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 haya sido objeto de suspensión a lo largo de la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

¹¹ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6013).



- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, con excepción de que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Las que correspondan a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado tributario a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Si bien el TEAR afirma que el IVA es susceptible de repercusión, cuando la deuda cuyo aplazamiento se solicita es la liquidación practicada por la Administración en el seno de un procedimiento inspector, con independencia de que el concepto de dicha liquidación sea el IVA, queda fuera del supuesto del **art. 65.2.f) de la LGT (TEAR de Madrid, 8/13875/2017, 27/02/2019)**



Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento referidas a las deudas anteriores serán objeto de **inadmisión**.

1.3 Competencia en materia de aplazamientos y fraccionamientos

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas cuya recaudación se realice por la AEAT serán tramitadas y resueltas por esta, a la vista del **art. 45.1 del RGR**.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se formulen en el **periodo voluntario** de pago de las deudas y sanciones del sistema tributario estatal o aduanero cuya gestión en dicho periodo esté encomendada a un órgano de la Administración General del Estado u organismo autónomo, **se tramitarán y resolverán por la AEAT**, con **excepción** de que:

- De forma expresa y específica, las normas reguladoras de esos recursos reserven a los citados órganos la gestión del aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario (**art. 45.2 RGR**).

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de los **demás recursos** de naturaleza pública se tramitarán y resolverán por los órganos regulados en el **art. 45.3 RGR**:

- La Dirección General del Tesoro y Política Financiera, o
- Las Delegaciones de Economía y Hacienda.

Si la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado, organismos autónomos u otra entidad de derecho público; serán tramitadas y resueltas por estos órganos o entidades.

COMPETENCIA EN MATERIA DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	
Tipos de deudas y solicitudes	Tramitación y resolución
Deudas cuya recaudación se realice por la AEAT	· Las tramitará y resolverá la AEAT
Solicitudes que se formulen en periodo voluntario de las deudas y sanciones del sistema tributario estatal o aduanero cuya gestión en dicho periodo esté encomendada a un órgano de la AGE u organismo autónomo	· Las tramitará y resolverá la AEAT · Las tramitarán los órganos de la AGE u organismo autónomo si así se prevé de forma expresa y específica
Solicitudes de los demás recursos de naturaleza pública	· La Dirección General del Tesoro y Política Financiera, o · Las Delegaciones de Economía y Hacienda. · Si está atribuida a otros órganos de la AGE, organismos autónomos u otra entidad de derecho público, se tramitará y resolverá por estos órganos o entidades

17 08 59 626 +34 / gmail.com@lauracsbona

1.4 Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

A) Plazos de solicitud al órgano competente

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos regulados en el **art. 46.1 RGR**:

- Las deudas que se encuentren en **periodo voluntario** de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones:
 - En los plazos que establezca su normativa específica.
 - En los plazos que establezca la normativa de cada tributo.
 - En el período voluntario regulado en el **art. 62.2 de la LGT**.
 - En las deudas de notificación colectiva y periódica, cuando no tengan establecido otro plazo de período voluntario en su normativa específica, entre el **1 DE SEPTIEMBRE Y EL 20 DE NOVIEMBRE**.
- A los efectos de los plazos anteriores, cabe señalar que en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en periodo voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.
- Deudas que se encuentren en **periodo ejecutivo**:
 - En cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.



B) Contenido general

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los datos que se recogen en el **art. 46.2 RGR**:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.
- Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el **art. 82 de la LGT**.
- Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.
- Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.

C) Documentos a acompañar a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento

A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar, según el **art. 46.3 del RGR**:

- Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.
- Los **apartados 4 y 5 del art. 46 del RGR**, desarrollados en el siguiente subapartado, se refieren a otros tipos de documentos a aportar en aquellos supuestos en los que se solicite la admisión de garantías no consistentes en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, así como en los casos en los que se solicite la dispensa total o parcial de garantía.
- En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.

- Los demás documentos o justificantes que estime oportunos.
 - En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.
- Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado.
 - Se exceptúa de este supuesto que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en cuyo caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.
- En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el **art. 52.2 del RGR**, en su segundo párrafo.

El **art. 52.2 del RGR** señala que podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. A estos efectos, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.
- En el caso de concurso del obligado tributario, se deberá aportar **declaración** y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.

D) Solicitud de admisión o dispensa total o parcial de garantías

Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, los documentos regulados en el **art. 46.4 RGR**:

- Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes.
 - Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.
- Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.
- Los documentos que se regulan en el **art. 46.3.b), c) y d) del RGR**.

Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, la siguiente documentación, regulada en el **art. 46.5 del RGR**:

- Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.
- Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- Balance y cuenta de resultados de los **3 últimos años** e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.
- Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Los documentos a que se refiere el **art. 46.3.b), c) y d) del RGR**.



DOCUMENTOS DEL ART. 46.3.B) C) Y D) RGR	
Art. 46.3.b) RGR	Los que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación, en su caso.
Art. 46.3.c) RGR	Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. · En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.
Art. 46.3.d) RGR	Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado. · Con excepción de que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en cuyo caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

E) Subsanación de defectos en la solicitud

Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos anteriormente señalados, 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 (**art. 46.6 RGR**).



Junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento debe presentarse compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o bien, declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención. Si no se presenta, se le dará al obligado tributario un plazo de 10 días de subsanación para que aporte los documentos. De no atender el requerimiento, la solicitud se tendrá por no presentada y se archivará sin más trámite.

La subsanación no procederá si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este supuesto, procederá la **inadmisión** conforme al **art. 47 RGR**.

Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, deberá aportar el modelo oficial de ésta, debidamente cumplimentado, salvo que ya obre en poder de la Administración. De lo contrario, no procederá la subsanación y la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento será objeto de inadmisión.

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 posteriormente 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 contestado en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la **denegación** de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Si el obligado tributario aporta en el plazo de 10 días de subsanación, a petición de la Administración tributaria, una declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención pero el defecto observado no se entiende subsanado a causa de una gestión insuficiente, se denegará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse asimismo 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 de idoneidad**.

SUBSANACIÓN, ARCHIVO E INADMISIÓN EN LOS APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS (ART. 46.6 RGR)	
Se entiende por no presentada la solicitud y se archiva	Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos necesarios según el art. 46.3, 4 y 5 RGR y no se subsana el defecto en 10 días.
No procede subsanación y se inadmite	La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sin acompañarse de la autoliquidación que no obre en poder de la Administración.
Se inadmite	La solicitud contestada en plazo pero en la que no se entiendan subsanados los defectos observados.

F) Requerimiento de información

Cuando se considere oportuno a efectos de dictar resolución, señala el **art. 46.7 del RGR** que la Administración podrá requerir al solicitante la información y documentación que considere necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

En particular, así como en relación con los bienes ofrecidos en garantía, la información referente a la:

- Titularidad.
- Descripción.
- Estado.
- Cargas.
- Utilización de los mismos.

G) Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento

Supuestos

El **art. 46.6 del RGR** señala que si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no se acompaña de la autoliquidación que no obre en poder de la administración se inadmitirá dicha solicitud en los términos del **art. 47 RGR**.

Así, señala el **art. 47.1 del RGR** que serán **inadmitidas** las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento 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.
- La autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido a causa de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación por la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, a tenor de lo dispuesto en el **art. 251 LGT**, que regula las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencias de indicios de delito contra la Hacienda Pública.
- En estos supuestos, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento tendrá que referirse a conceptos y períodos afectados por la causa de suspensión respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.



En añadido, la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su **inadmisión**, según el **art. 47.2 del RGR**, cuando:

- No contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada.
- En particular, dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Con respecto al supuesto planteado acerca de las solicitudes reiterativas de otras que hayan sido objeto de denegación previa, las cuales serán inadmitidas, cabe señalar, a su vez, que dicha inadmisión implica que no cabrá subsanación previa, a diferencia de lo que ocurre con la delegación.

Características



La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por **no presentada** a todos los efectos, conforme al **art. 47.3 RGR** y al **art. 46.6 RGR**.

Contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa (**art. 47.4 RGR**).

H) Lugar de presentación de las solicitudes

El **art. 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas**, establece que los documentos que los interesados dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas se podrán presentar en:

- El registro electrónico de la Administración u Organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de:
 - La Administración General del Estado.
 - Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
 - Las Entidades que integran la Administración Local.
 - El sector público institucional.
- Las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- Las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- Las oficinas de asistencia en materia de registros.
- Cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

I) Efectos de la presentación de solicitudes

El **art. 65.5 LGT** regula que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en **período voluntario** impedirá que se inicie el período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Además, las solicitudes en **período ejecutivo** se podrán presentar 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. Sin embargo, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

Si la deuda se encontrase en periodo ejecutivo, se procederá a continuar el procedimiento, y a la tramitación de ambas solicitudes de acuerdo con la normativa vigente, teniendo en cuenta que en ningún caso podrá dictarse ni notificarse providencia de apremio en tanto no se resuelvan las solicitudes de suspensión y de aplazamiento o fraccionamiento de pago.¹⁷

2. GARANTÍAS EN APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

2.1 Constitución de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de los pagos

A) Garantías que consisten en aval solidario o certificado de seguro de caución

Las deudas aplazadas o fraccionadas se deberán garantizar en los términos que se prevén en el **art. 82 de la LGT** y en la normativa recaudatoria (**art. 65.3 LGT**).

El **art. 82.1 de la LGT** señala que la Administración Tributaria podrá, para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

De forma prioritaria, la Administración tributaria, como garantía para el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda aceptará el aval de entidad de crédito frente a otras garantías como la prenda, la hipoteca sobre bien inmueble o la fianza personal y solidaria.

En los casos en que 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 (**art. 65.4 LGT**).

¹⁷ Instrucción 2/2023, de 3 de abril.

B) Otras garantías en caso de imposibilidad de obtener aval o certificado

Sin embargo, si se justifica que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete **gravemente** la viabilidad de la actividad económica, en la forma que se determine reglamentariamente, la Administración podrá admitir las garantías que consistan en, según el **art. 82.1 de la LGT**:

- Hipoteca.
- Prenda.
- Fianza personal y solidaria.
- Otra que se estime suficiente.

C) Adopción de medidas cautelares en sustitución de garantías

Igualmente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario **podrá solicitar** de la Administración que adopte medidas cautelares **en sustitución** de las garantías previstas en el **art. 82.1 LGT**. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el **art. 81.6 de la LGT**.

El **art. 81.6 de la LGT** señala que, cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías diferentes de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, podrán adoptarse medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.

D) Dispensa total o parcial de garantías

Podrá **dispensarse** total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías anteriormente señaladas en los casos regulados en el **art. 82.2 de la LGT**:

- Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria (**art. 82.2.a) LGT**).
 - Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
 - La **Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo**, ha elevado a **50.000 euros** el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público gestionadas por la AEAT y por órganos y organismos de la Hacienda Pública Estatal. Asimismo, en su **art. 2** señala que la no exigencia de garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento cuando su importe no exceda de **50.000 euros** será aplicable tanto a deudas que se encuentren en período voluntario como en ejecutivo.
 - De conformidad con la **D.A.11ª de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia)**, (**Ley 16/2022**, en adelante), el plazo máximo cuando concurren las circunstancias señaladas en este supuesto (**art. 82.2.a) LGT**), será de **6 MESES** en situaciones preconcursales. 
- Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma que se prevea reglamentariamente (**art. 82.2.b) LGT**).
 - A la vista de la **D.A.11ª de la Ley 16/2022**, se establece un plazo máximo de **12 MESES** para estos supuestos (**art. 82.2.b) LGT**) en situaciones preconcursales. 
- En los demás casos que establezca la normativa tributaria (**art. 82.2.c) LGT**).

2.2 Cobertura de las garantías

A) Solicitud de garantías por las Administraciones Públicas

Cuando el solicitante del aplazamiento o fraccionamiento sea una Administración pública no se exigirá garantía, a la vista del **art. 48.1 del RGR**.

B) Cobertura de la garantía

En periodo voluntario en aplazamientos



La garantía cubrirá los aspectos que se regulan en el **art. 48.2 del RGR**:

- El importe de la deuda en periodo voluntario.
- Los intereses de demora que genere el aplazamiento.
- Un **25 %** de la suma de ambas partidas.

En periodo ejecutivo en aplazamientos



Cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, la garantía deberá cubrir:

- El importe aplazado, incluyendo el recargo del período ejecutivo correspondiente.
- Los intereses de demora que genere el aplazamiento.
- Un **5 %** de la suma de ambas partidas.

En fraccionamientos

En caso de solicitud de fraccionamiento, se podrá constituir una única garantía para la totalidad de las fracciones que puedan acordarse o bien garantías parciales e independientes para una o varias fracciones, según el **art. 48.3 del RGR**.

En todo caso, la garantía deberá cubrir:

- El importe de las fracciones a que se refiera, incluyendo, para las deudas que se encuentren en periodo voluntario, el importe que por principal e intereses de demora se incorpore a las fracciones más el **25 %** de la suma de ambas partidas; y
- Para las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo, el importe fraccionado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el fraccionamiento, más un **5 %** de la suma de ambas partidas.

COBERTURA DE LAS GARANTÍAS EN APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS		
APLAZAMIENTOS	Periodo voluntario	Importe de la deuda Intereses de demora 25 % de ambas partidas
	Periodo ejecutivo	Importe aplazado y recargo Intereses de demora 5 % de ambas partidas
FRACCIONAMIENTOS	Periodo voluntario	Importe de las fracciones. Intereses de demora. El 25 % de ambas partidas.
	Periodo ejecutivo	Importe de las fracciones. Recargo ejecutivo correspondiente. Intereses de demora que genere el aplazamiento. El 5 % de la suma de ambas partidas.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 11

C) Apreciación de la suficiencia económica y jurídica de las garantías

La suficiencia económica y jurídica de las garantías será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, conforme al **art. 48.4 del RGR**. No obstante, se deben tener en cuenta los aspectos siguientes:

- Cuando dicha apreciación presente una especial complejidad, se podrá solicitar **informe** de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos.
- Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia jurídica de la garantía ofrecida.

Si la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento conforme a los aspectos anteriormente previstos, una vez deducidas las cargas en su caso existentes y siempre que no se tratase de un supuesto de dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos (**art. 50 RGR**):

- Se requerirá al solicitante para que en el plazo de **10 DÍAS** contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento aporte garantías complementarias o bien acredite la imposibilidad de aportarlas, conforme a lo dispuesto en el **art. 46.4 y 5 RGR**.



Si el requerimiento no es atendido o bien, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la **denegación** de la solicitud.

D) Vigencia de la garantía



La vigencia de la garantía que se constituya mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en **6 MESES** al vencimiento del plazo o plazos garantizados, de acuerdo con el **art. 48.5 del RGR**.



E) Formalización de la garantía

Plazo para la formalización



La garantía deberá formalizarse en el plazo de **2 MESES** contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización, según el **art. 48.6 del RGR**.



Falta de formalización y sus consecuencias

Una vez que transcurra el plazo de **2 MESES** sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las que se regulan en el **art. 48.7 del RGR**:



- Si la solicitud fue presentada en **periodo voluntario** de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.
 - Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin de plazo para la formalización de las garantías, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente por lo dispuesto en el **art. 26 de la LGT**.
- Si la solicitud fue presentada en **periodo ejecutivo** de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio.

F) Aceptación de la garantía

La aceptación de la garantía competirá al órgano que deba resolver el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Dicha aceptación se realizará mediante **documento administrativo** que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos, conforme al **art. 48.8 del RGR**.

G) Liberación y reembolso de las garantías

Liberación

Las garantías serán liberadas **inmediatamente** después de que se realice el pago total de la deuda garantizada, incluidos, en su caso:

- Recargos.
- Intereses de demora.
- Costas.

Si se trata de garantías **parciales e independientes**, estas deberán ser liberadas de forma independiente cuando se satisfagan los plazos garantizados por cada una de ellas, de acuerdo con el **art. 48.9 del RGR**.

Reembolso

El reembolso del coste de las garantías que se aportaron para aplazar o fraccionar el pago de una deuda o sanción tributaria, cuando dicha deuda o sanción sean declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme, se tramitará y resolverá de acuerdo con lo que se establece para el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto impugnado, conforme al **art. 48.10 del RGR**.

Además de los costes de las garantías previstos en el párrafo anterior, se reembolsarán los costes que se originen por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

H) La no ejecución de la garantía por la estimación

En los supuestos de **estimación parcial** de un recurso o reclamación cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con la normativa reguladora de los recursos y reclamaciones, el obligado al pago tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada para aplazar o fraccionar una deuda.

- En este caso, el órgano competente practicará en el plazo de **15 DÍAS** desde la presentación de la solicitud del interesado una cuantificación de la deuda que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción que proceda y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.
- No obstante, la garantía anterior continuará afectando al pago del importe de la deuda subsistente, manteniendo su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe de la deuda subsistente.

Serán órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los órganos que acordaron el aplazamiento o fraccionamiento (**art. 48.11 del RGR**).

3. SUSTITUCIÓN DE LAS GARANTÍAS

3.1 Adopción de medidas cautelares

Si la constitución de la garantía resulta excesivamente onerosa en relación con la cuantía y el plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias, en caso de que, conforme al **art. 49.1 del RGR**:

- Tenga solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o,
- Cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.

Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la **inscripción previa** en el correspondiente registro.

Señalar que en el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a:

- Cuál sea la situación económico-financiera del deudor, o
- La naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar.



luracsbona@gmail.com / +34 926 51 81 26

En todo caso, la decisión deberá ser **motivada**.

Se **denegará** la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a las normas sobre embargos (**arts. 75 a 93 RGR**). *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 13, bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias se realizarán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicarán, en su caso (**arts. 113 a 115 RGR**):

- Las costas del procedimiento de apremio.
- Los honorarios.
- Los gastos de depósito y administración.
- La liquidación de las costas.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento será de aplicación lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá convertirse en **definitiva** en el procedimiento de apremio.

Cuando se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en **período voluntario** y se adopten medidas cautelares de carácter provisional por existir indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado, dichas medidas cautelares podrán adoptarse para asegurar el cobro de la deuda, sin perjuicio de la resolución que pueda recaer en relación con la solicitud realizada y en tanto ésta se tramita, de acuerdo con el **art. 49.2 del RGR**.

3.2 Dispensa de garantías

Cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con el **art. 82.2.b) de la LGT**, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

El **art. 82.2.b) de la LGT** señala que cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente, se le podrá dispensar total o parcialmente de la constitución de las garantías.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se realizará requerimiento al solicitante para que complemente su **solicitud** con la aportación de aquellos como garantía y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento, de acuerdo con el **art. 50.1 del RGR**.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se realizará en los términos del **art. 48.4 del RGR**, por lo que la suficiencia económica y jurídica de las mismas será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento y, cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Además, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia jurídica de la garantía ofrecida.

El **art. 50.2 del RGR** establece que, concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado, durante el periodo a que el periodo de aplazamiento o fraccionamiento se extienda, a comunicar al órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En tal caso, se le concederá el plazo de **2 MESES** para constituir la garantía.

Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado concediendo un plazo de **15 DÍAS** contados a partir del día siguiente al de la notificación para que alegue lo que estime conveniente. Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse esta y el plazo para su formalización, en los términos que se describen en el **art. 48 del RGR**.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen **beneficios**, de forma previa al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

El incumplimiento de la obligación de constituir garantía prevista en este apartado tendrá las mismas consecuencias que las descritas para la falta de formalización de garantías.



Por último, en los supuestos de **fraccionamientos**, en los que se hubiera solicitado su concesión con dispensa parcial de garantías, de accederse a la solicitud, dicha garantía parcial:

- Quedará afecta a todas las fracciones incorporadas al acuerdo, y
- Será de aplicación, en caso de incumplimiento de pago, lo dispuesto en el **art. 54.2 del RGR**.

4. TRAMITACIÓN EN LOS APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

El órgano competente para la tramitación:

- **Examinará y evaluará** la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o
- En el supuesto de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla.

Una vez realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que se remitirá al órgano competente para su resolución, de conformidad con el **art. 51.1 del RGR**.

Durante la tramitación de la **solicitud** el deudor deberá realizar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquella.

El órgano competente para la tramitación de la solicitud, si estima que la resolución pudiera verse demorada a causa de la complejidad del expediente, valorará el establecimiento de un **calendario provisional** de pagos hasta que la resolución se produzca. Dicho calendario podrá incorporar plazos diferentes de los propuestos por el solicitante y lo sustituirá a todos los efectos.

Apartado sexto de la Instrucción 2/2023 sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago:

2.1 Si el órgano de recaudación estima que la resolución de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento puede demorarse por un plazo superior a 2 meses, podrá fijarse un calendario provisional de pagos. En todo caso, se deberá establecer un calendario provisional de pagos cuando se prevea que la resolución del aplazamiento o Agencia Tributaria Departamento de Recaudación fraccionamiento va a demorarse más de 2 meses y el importe de la solicitud de aplazamiento sea superior a 150.000 euros.

2.2. En todo caso, el calendario provisional de pagos tendrá una duración máxima de 3 meses contados a partir de su fecha de notificación y establecerá pagos de carácter mensual, siendo la fecha de vencimiento de cada uno de ellos el día 20 de cada mes a partir del mes siguiente tras la fecha de notificación de dicho calendario.

En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, ya sean los propuestos por el interesado o los que fije la Administración en el correspondiente calendario, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

De la oportunidad y conveniencia de la fijación del calendario deberá quedar **justificación** en el expediente, a la vista del **art. 51.2 del RGR**.



Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado realiza 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 (**art. 51.3 RGR**).

A su vez, en el caso de fijación de un calendario provisional por la Administración o de propuesta por el interesado de plazos o fracciones, cada uno de los pagos realizados en virtud de cualquiera de los dos calendarios se imputará a la cancelación del principal de la deuda a que se refiere la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si el aplazamiento o fraccionamiento resulta finalmente concedido:

- Se liquidarán los intereses devengados sobre cada uno los pagos efectuados en virtud de dicho calendario o propuesta desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del pago respectivo, y
- Se notificará dicha liquidación al interesado junto con el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, otorgándole los plazos de ingreso del período voluntario del **art. 62.2 de la LGT**.

5. RESOLUCIÓN Y CÁLCULO DE LOS INTERESES DE DEMORA

5.1 Resolución de solicitudes

A) Contenido de las solicitudes de pago

Las resoluciones que concedan aplazamientos o fraccionamientos de pago especificarán, según el **art. 52.1 del RGR**:

- El número de código cuenta cliente, en su caso.
- Los datos identificativos de la entidad de crédito que haya de efectuar el cargo en cuenta:
 - Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.
- Los plazos de pago.
- Las demás condiciones del acuerdo.

La resolución podrá señalar plazos y condiciones distintos de los solicitados.

En todo caso, el vencimiento de los plazos deberá coincidir con los **días 5 ó 20 del mes**. Cuando el acuerdo incluya varias deudas, se deberán señalar de forma independiente los plazos y cuantías que afecten a cada una.

B) Condiciones en la resolución

En la resolución se podrán establecer las condiciones que se estimen oportunas para, conforme al **art. 52.2 del RGR**:

- Asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible.
- Garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada.
- Garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante.
- En particular, se podrán establecer condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado mientras esté vigente el acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad.
 - A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.



De igual modo, se podrá exigir y condicionar el mantenimiento y eficacia del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento a que el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias durante la vigencia del acuerdo.

C) Concurrencia de fracciones en distintos períodos de ingresos

Cuando la resolución de fraccionamiento incluyese deudas que se encontrasen en periodo voluntario y deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, el acuerdo de concesión no podrá acumular en la misma fracción deudas que se encontrasen en distinto periodo de ingreso. En todo caso, habrán de satisfacerse primero aquellas fracciones que incluyan las deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de efectuarse la solicitud.

D) Resolución aprobatoria

Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se deberá notificar al solicitante, advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo que legalmente se establezca, así como de los efectos en caso de falta de pago. Dicha notificación incorporará el cálculo de los intereses de demora que estén asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos (**art. 52.3 RGR**).

Si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitara una modificación en sus condiciones, la petición **no tendrá efectos suspensivos** en ningún caso. La tramitación y resolución de estas solicitudes se regirá por las mismas normas que las que se establezcan para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.

E) Resolución denegatoria

Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las que se establecen en el **art. 52.4 RGR**:



- Si la solicitud fue presentada en **periodo voluntario** de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso para el periodo voluntario, que se regula en el **art. 62.2 de la LGT**, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del **art. 161.2 de la LGT**.

El segundo párrafo del **art. 161.2 de la LGT** establece que las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

- Igualmente, de no producirse el ingreso en el plazo de ingreso voluntario que se inicie, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos del periodo ejecutivo correspondientes y se le requerirá para que efectúe el pago.
- De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso que se realice durante el plazo abierto con la notificación de la denegación.
 - De no realizarse el ingreso los intereses **se liquidarán** hasta la fecha de vencimiento del plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse posteriormente conforme a lo dispuesto en el **art. 26 de la LGT**.
- Si la solicitud fue presentada en **periodo ejecutivo** de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad, mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos correspondientes y se le requerirá para que efectúe el pago (**art. 167.1 LGT**).
- Contra la **denegación de las solicitudes** de aplazamiento o fraccionamiento, establece el **art. 52.5 del RGR** que sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable.

F) Notificación de la resolución

La resolución deberá notificarse en el plazo de **6 MESES**, conforme al **art. 52.6 del RGR**.

Si transcurre dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender **desestimada** la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.



5.2 Intereses de demora

A) Concesión del aplazamiento y fraccionamiento

Aplazamiento



En caso de **concesión del aplazamiento**, establece el **art. 53.1 RGR** que se calcularán intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre:

- El día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y
- La fecha del vencimiento del plazo concedido.

Si el aplazamiento ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses **no** incluirá el recargo del periodo ejecutivo. Asimismo, los intereses devengados se deberán ingresar junto con la deuda aplazada.

Fraccionamiento

En caso de concesión del fraccionamiento, según el **art. 53.2 RGR**, se calcularán intereses de demora por **cada fracción de deuda**.

Si el fraccionamiento ha sido solicitado en período ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados entre:

- El día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario, y
- La fecha del vencimiento del plazo concedido.

Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

B) Denegación del aplazamiento o fraccionamiento

En caso de denegación del aplazamiento o fraccionamiento de deudas, señala el **art. 53.3 del RGR** que:

- Si fue solicitado en período voluntario, se liquidarán intereses de demora de conformidad con el **art. 52.4 RGR**.
- Si fue solicitado en período ejecutivo, se liquidarán intereses una vez realizado el pago, de conformidad con el **art. 72 RGR**.

6. ACTUACIONES EN CASO DE FALTA DE PAGO EN APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

6.1 El impago en los aplazamientos

En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se producirán los efectos regulados en el **art. 54.1 del RGR**:

- Si la solicitud fue presentada en **periodo voluntario**, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio, exigiéndose:
 - El ingreso del principal de la deuda.
 - Los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido.
 - El recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.
- Si la solicitud fue presentada en **periodo ejecutivo**, deberá continuar el procedimiento de apremio.
- En los supuestos recogidos en los párrafos anteriores, una vez que transcurran los plazos para el período de apremio previstos en el **art. 62.5 de la LGT**, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se ejecutarán las garantías del modo regulado en el **art. 168 LGT**.

Los plazos del **art. 62.5 de la LGT** relativos al periodo ejecutivo son los siguientes:

Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo se extenderá desde la fecha de recepción de la notificación **HASTA EL DÍA 20 DE DICHO MES** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En cambio, si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación **HASTA EL DÍA 5 DEL MES SIGUIENTE** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otro lado, el **art. 168 de la LGT** dispone que si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía mediante el procedimiento administrativo de apremio.

Sin embargo, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.



6.2 El impago en los fraccionamientos

A) Fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones

En los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las establecidas en el **art. 54.2 del RGR**:

- Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud:
 - Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuar el procedimiento de apremio.
 - Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio.
 - Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.
- Si la fracción incumplida incluyese deudas en período voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá:
 - El importe de dicha fracción.
 - Los intereses de demora devengados desde del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido.
 - El recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.



De no producirse el ingreso de las cantidades anteriores exigidas se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas.

- Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.
- En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el **art. 62.5 de la LGT**, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone el **art. 168 LGT**.

B) Fraccionamientos concedidos con garantías constituidas con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones

Si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las que se regulan en el **art. 54.3 RGR**:

- Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, se producirá el vencimiento de la totalidad de las fracciones a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente.
- Si la garantía parcial extendiese sus efectos a fracciones que incluyesen deudas en periodo ejecutivo de ingreso y a fracciones que incluyesen deudas en período voluntario de ingreso en el momento de solicitarse el fraccionamiento:
 - Respecto a las primeras, se deberá continuar el procedimiento de apremio respecto de las primeras.
 - Respecto a las segundas deberá iniciarse el procedimiento de apremio y se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el **art. 62.5 de la LGT**, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.



- Si la fracción incumplida incluyese deudas en período voluntario de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, las consecuencias en relación con la fracción incumplida y con el resto de las fracciones pendientes a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente serán que se proceda respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio, así como que se exija:

- El importe de dicha fracción.
- Los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido.
- El recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

Transcurridos los plazos del **art. 62.5 de la LGT**, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá **vigente** respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

6.3 La ejecución de las garantías

La ejecución de las garantías a que se refiere este artículo se realizará, según el **art. 54.4 del RGR**, por el procedimiento de ejecución de garantías regulado en el **art. 74 del RGR**. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 12.5, Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

El importe líquido que se obtenga se aplicará al pago de la deuda pendiente, incluidas costas, recargos e intereses de demora.

La parte sobrante se pondrá a disposición del garante o de quien corresponda.

En los supuestos de aplazamiento o de fraccionamiento con dispensa parcial de garantía o de insuficiencia sobrevenida de las garantías en su día formalizadas, no será necesario esperar a su ejecución para continuar las actuaciones del procedimiento de apremio. En el caso de insuficiencia sobrevenida deberá quedar motivada en el expediente la continuación del procedimiento de apremio a consecuencia de aquella, conforme al **art. 54.5 del RGR**.

7. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

La empresa OLÍVICA DE PINTURAS, S.A, atraviesa dificultades económicas, por lo que solicita un aplazamiento de la deuda a ingresar en la Administración Tributaria. Sin embargo, en la solicitud, si bien identifica la deuda, olvida hacer mención a su importe.

1. ¿Cuál será la consecuencia y cómo deberá proceder la Administración?
2. ¿Qué pasará si el obligado tributario no acompaña a la solicitud la liquidación, no encontrándose esta en poder de la Administración?
3. Teniendo en cuenta que la deuda es de 60.000 euros, ¿qué podrá hacer OLÍVICA DE PINTURAS, S.A si no consigue el aval de una entidad de crédito para garantizar su aplazamiento?

1. La solicitud de aplazamiento presentada por el obligado tributario deberá contener necesariamente la *“identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario”*, conforme al **art. 46.2.b) del RGR**. Dado que no ha indicado el importe de la deuda, dispone el **art. 46.6 del RGR** que el órgano competente para la tramitación del aplazamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos. Si no atiende el requerimiento señalado, la solicitud se tendrá por no presentada y se archivará sin más trámite.
2. En el supuesto de que el obligado tributario no acompañe a la solicitud la liquidación, no obrando esta en poder de la Administración, no procederá la subsanación, sino la inadmisión de la solicitud, a tenor del **art. 46.6 del RGR**. La mencionada inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento se tenga por no presentada a todos los efectos y contra el acuerdo de la misma cabrá recurso o reclamación económico administrativa (**art. 47.3 y 4 RGR**).
3. Según se establece en el **art. 82.1 LGT**, cuando se justifique que no es posible obtener el aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente. En los casos en que se soliciten dichas garantías se deberá adjuntar la documentación regulada en el **art. 46.3 RGR**.

Asimismo, continúa el **art. 82.1 LGT** regulando la posibilidad de que se solicite la adopción de medidas cautelares. En dicho caso, se deberá atender al procedimiento regulado en el **art. 49 RGR**.

Por último, conforme al **art. 82.2 LGT**, se podrá solicitar la dispensa de garantías. Si bien es cierto que la cuantía de la deuda es superior a la que se fija en la normativa tributaria, que actualmente es de 50.000 euros conforme a la **Orden HFP/311/2023**, en las letras **b) y c) del art. 82.2 LGT** se establece que la dispensa también se podrá solicitar cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente, así como en los demás casos que establezca la normativa tributaria.

lauracsbona@gmail.com +34 616 66 50 17

CASO PRÁCTICO 2

Dña. Sandra Valverde, agente inmobiliaria autónoma, ha presentado la declaración de IRPF correspondiente al 1T del año X1 el día 7 de abril del año X1. El importe a ingresar es de 20.000 euros. La contribuyente ha llevado a cabo las siguientes acciones:

- El día de la presentación de la declaración ingresó 5.000 euros.
- El día 15 de abril del año X1, pagó 1.000 euros más.
- El día 16 de abril del año X1, solicitó una compensación, reconocida, del IRPF del 2T del año anterior, de 2.000 euros.

El día 17 de abril del año X1 solicitó un aplazamiento por la cantidad restante. La Administración concede aplazar la deuda a las fechas siguientes: un primer pago el día 20 de octubre del año X1 y un segundo pago el día 20 de enero del año X2.

1. Señale si Dña. Sandra Valverde debe aportar garantías para el aplazamiento.
2. ¿Qué intereses de demora deberá abonar y desde qué fecha?

1. En primer lugar, cabe señalar que el período voluntario relativo al primer trimestre de IRPF abarca del 1 al 20 de abril, por lo que todas las acciones realizadas por la contribuyente se han llevado a cabo en período voluntario de ingreso.

La **Orden HFP/311/2023** eleva el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros. Por tanto, si se tiene en cuenta que la cantidad a aplazar es de 12.000 euros (20.000 euros - 5.000 euros - 1.000 euros - 2.000 euros = 12.000 euros), no será necesario aportar garantías.

Así se desprende del **art. 82.2.a) de la LGT**, que señala que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías “*cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria*”. Si bien dicho artículo señala que podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación, la **Orden**

HFP/311/2023 admite dicha exención para las deudas que se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.

2. Dña. Sandra Valverde deberá abonar intereses de demora desde el 21 de abril, que es el día siguiente al fin del período voluntario, hasta la fecha del plazo concedido. Si se tienen en cuenta dos fracciones de 6.000 euros cada una (dado que hay 2 plazos de ingreso), los intereses de demora a ingresar serán los siguientes:
 - Con respecto al primer plazo, del 21 de abril del año X1 al 20 de octubre del año X1 hay 183 días. Si el interés de demora para 365 días (1 año) es de 4,0625 %, para 183 días será de 2,036%. El 2,036 % de 6.000 euros es de 122,16 euros, que será la cuantía de intereses de demora a ingresar. La cuantía total a ingresar será de 6.122,16 euros.
 - Con respecto al segundo plazo, del 21 de abril del año X1 al 20 de enero del año X2 hay 275 días. Si el interés de demora para 365 días es 4,0625 %, para 275 días es 3,060 %. El 3,060 % de 6.000 euros es de 183,6 euros, que será la cuantía de intereses de demora a ingresar. La cuantía total a ingresar será de 6.183,6 euros.