

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069866

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 6297/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Pago voluntario. Medios de pago. Pago en efectivo. Domiciliación bancaria. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión debatida consiste en determinar si resulta posible o no aplicar las previsiones del art. 38 del RD 939/2005 (RGR), referido al «Pago mediante domiciliación bancaria» -en particular, las consecuencias que en este artículo se prevén para el supuesto de que el ingreso no se realice o se realice fuera de plazo- a supuestos en los cuales se utilicen por los obligados tributarios medios de pago diferentes, como puede ser el pago en efectivo. Así, el Departamento de Recaudación argumenta en sus alegaciones que, en el caso que nos ocupa, se utilizó como medio de pago el efectivo y no el sistema de domiciliación bancaria, razón por la cual no puede aplicarse la previsión contenida en el art. 38.3 del RD 939/2005 (RGR) para aquellos supuestos en los que el cargo en cuenta se haya realizado fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago. Pues bien, el TEAC comparte en este punto dichas alegaciones en la medida en que esta previsión normativa se encuentra recogida para el sistema de domiciliación bancaria y no resulta aplicable a un supuesto como el que aquí se contempla. **(Criterio 1 de 2)** Momento del pago en efectivo. Sin embargo, existen otros artículos reglamentarios dedicados al pago que sí resultan aplicables a este supuesto. En concreto, señala el art. 34 del RD 939/2005 (RGR), en su apdo. 1, que el pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal. Ahora bien, para el pago de las correspondientes autoliquidaciones existe el mecanismo del «pago mediante adeudo en cuenta» en cuyo caso el pago será cargado en el mismo momento en el que se presenta la declaración en su entidad financiera, siempre y cuando exista en cuenta el saldo suficiente para proceder a su cancelación. En el apdo. 3 del mismo artículo, se señala que se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes y en su apdo. 4 se indica que, cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a éste desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando 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. En este caso, el informe de la entidad bancaria que presenta obligado al pago acredita fehacientemente el justificante de pago, tanto en su fecha como por su importe, que reconoce el error sufrido en la fecha del adeudo tan solo atribuible a la sucursal por un cierre de su sistema informático así como la existencia suficiente de saldo en la fecha de presentación al pago. El hecho de que el cargo en cuenta no se haya efectuado en el mismo momento del pago existiendo saldo suficiente en la cuenta, no es imputable al obligado, el cual dispone de un justificante liberatorio del pago emitido y entregado por la entidad que cuenta con la presunción “iuris tantum” de certeza de los datos en él contenidos, trasladando la carga de la prueba a la Administración que es quien debería acreditar, en su caso y conforme a los modos de prueba generalmente admitidos, su inexactitud. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RD 939/2005 (RGR), arts. 19, 33, 34, 38 y 41.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 60 y 61.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ / San Enrique, nº 17, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Sevilla),

por la que se resuelve la reclamación económico-administrativas de fecha 16 de diciembre de 2016 recaída en la reclamación número 41/5057/2014 deducida contra una providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- La representación de la interesada presentó con fecha 22.07.2013 la autoliquidación en concepto de IVA 2T-2013 modelo 303, por importe de 71.630,00 euros, sin ingreso y con solicitud de aplazamiento que fue posteriormente denegado.

Ante la falta de pago en el plazo abierto con la notificación de la denegación del aplazamiento, se dictó la providencia de apremio con clave de liquidación A29....., por importe total de principal más recargo de apremio de 85.956,00 euros que resultó notificada el día 1.01.2014. En ella se indica que el día 20.11.2013 finalizó el plazo de pago sin que hubiera sido satisfecha la deuda.

2- Mediante escrito presentado el 31.01.2014 se interpuso recurso de reposición contra la providencia de apremio, alegando que la deuda había sido satisfecha en plazo voluntario, adjuntando para su acreditación la carta de pago modelo 010 correspondiente a la misma, con un sello del Banco de Santander, oficina 0049-0542 de fecha 20.11.2013.

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de 23.04.2014 notificado el siguiente día 24 en el que se dice lo siguiente:

ANTECEDENTES

Con fecha 31.01.2014 se presentó escrito en el que se solicita la anulación de la providencia de apremio correspondiente a la liquidación objeto del presente recurso por haber realizado el ingreso en plazo.

CONSIDERANDO que, con fecha 20 de marzo de 2014 se ha requerido al Banco Santander para que aporte diario electrónico de las operaciones de la oficina 0049-XXXX donde figure el ingreso realizado por la entidad G. SL por importe de 71.630,00 € el día 20.11.2013.

CONSIDERANDO que, con fecha 2 de abril la citada entidad nos confirma que el citado importe figura sellado por la entidad el día 20 de noviembre, **realizándose el adeudo en cuenta el día 21 de citado mes.**

De conformidad con la Resolución de 1 de abril de 2008 de la Dirección Gral. De la AEAT por la que se publica la Instrucción 1/2008 de 27 de febrero, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria y para la aplicación de determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005 de 29/07, en su apartado Tercero..."se tendrá en cuenta la fecha en que conste el cargo del importe del ingreso, con independencia de la tenencia de saldo en la cuenta en la fecha en que se debió realizar el ingreso"

ACUERDO

(...)

Segundo.

De acuerdo con el artículo 167.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

Por tanto, a la vista de lo expuesto en los ANTECEDENTES, queda acreditado que el cargo en la cuenta se realizó con fecha **21 de noviembre, no el 20 de noviembre, fecha del vencimiento del período voluntario. Por tanto no concurre el motivo incluido en la letra a) del artículo anterior.**

En la contestación del Banco de Santander a la que hace referencia el acuerdo anterior se señala:

“Respondiendo a su petición de informe de fecha 20 de febrero de 2014, les indicamos lo siguiente: los modelos de pago ref. fueron presentados por G. SL en esta sucursal con fecha 20.11.13. Sin embargo, **por error**, dichos impuestos fueron adeudados en cuenta de nuestro cliente, con fecha 21.11.13. **Indicar que nuestro cliente mantenía saldo suficiente a 20.11.13 por lo que el retraso en el adeudo es tan solo achacable a esta sucursal causado por error totalmente involuntario dado que cuando quisimos imputarlo en la tarde del 20.11.13 nuestra aplicación informática para este tipo de pagos ya estaba cerrada.** Adjuntamos en este caso saldo de la cuenta 0049 XXX XX XXXXXXXXXXXX de los días 20 y 21 de noviembre de 2013. **Es por ello que tenga en cuenta la presente justificación para en caso fuese necesario asumamos los intereses de demora en el pago de dichos impuestos, dado que nuestro cliente en ningún caso es responsable de la presente situación[1]”**

3- Disconforme la representación de la interesada con el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR) registrada con el número 41-5057-2014. Se ha dictado resolución estimatoria de la reclamación en la que se dice lo siguiente:

Cuarto.

Pues bien, teniendo en cuenta que el artículo 38.3 del Real Decreto 939/2005, que aprueba el Reglamento General de Recaudación, señala que «En aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso», resulta evidente, a juicio de este Tribunal, que no cabe imputar a la reclamante las consecuencias de que el pago se efectuase un día después al vencimiento del período voluntario, pues estando acreditado que el documento de pago fue presentado por la interesada ante entidad colaboradora dentro del período voluntario, no es de su responsabilidad que el pago no pudiera verificarse oportunamente por dificultades informáticas que le son ajenas. En consecuencia, no siendo imputable a la reclamante que la deuda no se ingresara a su vencimiento, no le es exigible cantidad alguna en concepto de recargos, intereses de demora o sanciones, por lo que procede anular la providencia de apremio impugnada, sin perjuicio de los intereses que en su caso sean exigibles a la entidad colaboradora por el retraso en la materialización de dicho ingreso.

Segundo.

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al entender que el criterio de la resolución del TEAR es gravemente dañoso y erróneo, y ello en base en los siguientes fundamentos:

2.1 -Considera que la cuestión sobre la que se centra el presente recurso es sobre la aplicación del artículo 38 Pago mediante domiciliación bancaria del RGR.

2.2 -La domiciliación bancaria es el sistema de pago previsto para ciertas liquidaciones y cumpliendo para ello los requisitos necesarios regulados en la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio (BOE de 23 de junio). Entre los requisitos está el de efectuar la propia orden de domiciliación y su aceptación expresa por la Agencia Tributaria, lo que no se ha producido en el presente caso.

En este supuesto el artículo 38.3 del RGR prevé que en los casos en el que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al interesado le serán exigibles los intereses de demora correspondientes a la entidad responsable de la demora en el ingreso.

2.3 -Considerando lo establecido en el artículo 34 del RGR dedicado a los medios y momento del pago en efectivo, se concluye que el pago de la liquidación A29....se hizo en efectivo, mediante orden de pago a la entidad bancaria, que no lo efectuó en la fecha ordenada sino al día siguiente, sin que tenga relevancia alguna la causa de la tardanza, y sin que sea de aplicación al caso lo previsto en el artículo 38 del RGR relativo exclusivamente a los casos de pago mediante domiciliación bancaria efectuada con arreglo a la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio.

Por el contrario, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 34.5 del RGR y, en consecuencia, corresponde al propio obligado tributario soportar las consecuencias de la falta de pago en plazo de la deuda y el derecho de repercutirlas a la entidad bancaria, cuestión esta en la que la AEAT no es parte.

Se considera que la errónea aplicación de la normativa reguladora por parte del TEAR en su resolución ha supuesto que la Agencia Tributaria haya perdido el crédito que le correspondía por el ingreso fuera de plazo de la deuda, sin que se pueda reclamar nada a la entidad bancaria, por no tratarse de un pago domiciliado y, por lo tanto, no ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 38.3 del RGR, razón por la que el Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico-Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, manifestándose expresamente en contra del mantenido por el TEAR de Andalucía estableciendo lo siguiente: *El artículo 38 del RGR aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sólo es de aplicación a los pagos mediante domiciliación bancaria, es decir, a los que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, o norma que la sustituya, y a ningún otro, aunque se trate de órdenes de pago del deudor contra cuenta del mismo abierta en entidad bancaria.*

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

La cuestión debatida consiste en determinar si resulta posible o no aplicar las previsiones del artículo 38 del Reglamento General de Recaudación, referido al “Pago mediante domiciliación bancaria” –en particular, las consecuencias que en este artículo se prevén para el supuesto de que el ingreso no se realice o se realice fuera de plazo- a supuestos en los cuales se utilicen por los obligados tributarios medios de pago diferentes, como puede ser el pago en efectivo.

Tercero.

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

“Artículo 60. Formas de pago.

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

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

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

2. Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.

No podrá admitirse el pago en especie en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con el artículo 65.2 de esta Ley, las deudas tributarias tengan la condición de inaplazables. Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Artículo 61. Momento del pago.

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

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

Señala el artículo 33.2 del RGR lo siguiente.

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

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

“Artículo 34. Medios y momento del pago en efectivo.

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

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

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

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

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.

3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago.

4. Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, **la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando 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.**

5. Las órdenes de pago dadas por 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.”

Por otro lado, el artículo 41 regula los justificantes y certificaciones del pago indicando:

“Artículo 41. Justificantes y certificaciones del pago.

1. 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.

2. Los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:

a) Los recibos.

b) Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.

c) Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.

d) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio de Economía y Hacienda y, en particular, los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática.

3. Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del deudor.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo a que se refiere.

c) Fecha de pago.

d) Órgano, persona o entidad que lo expide.

4. Cuando 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.

5. Cuando se empleen efectos timbrados, los justificantes de pago serán los propios efectos debidamente inutilizados.

6. 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.

7. El deudor podrá solicitar de la Administración certificación acreditativa del pago efectuado quedando esta obligada a expedirla.”

En este supuesto concreto, la entidad interesada había presentado la autoliquidación del 2T-2013 de IVA sin ingreso y con solicitud de aplazamiento que fue posteriormente denegado. En consecuencia, debía proceder al ingreso de la deuda dentro del plazo de pago concedido en la notificación de la denegación.

En el recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio la entidad alega que la deuda ha sido satisfecha en período voluntario y adjunta para su acreditación **una carta de pago modelo 010 con el sello del Banco de Santander, oficina 0049-XXXX de fecha 20.11.2013, cargo que fue adeudado en la cuenta del cliente el 21.11.2013, por error, tal y como certifica el propio Banco Santander en documento expedido el 2.04.2014.**

El Departamento de Recaudación insiste en sus alegaciones que en este caso se utilizó como medio de pago el pago en efectivo y no el sistema de domiciliación bancaria, razón por la cual no puede aplicarse la previsión contenida en el artículo 38.3 del RGR para aquellos supuestos en los que el cargo en cuenta se haya realizado fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago. Se comparte en este punto las alegaciones del Departamento en la medida en que esta previsión normativa se encuentra recogida para el sistema de domiciliación bancaria y no resulta aplicable a un supuesto como el que aquí se contempla.

Sin embargo, existen otros artículos reglamentarios dedicados al pago que sí resultan aplicables a este supuesto y cuya aplicación nos lleva una solución similar a la que llega el TEAR en su resolución. En concreto, señala el artículo 34 del RGR anteriormente transcrito, en su apartado 1, que el pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal. Ahora bien, para el pago de las correspondientes autoliquidaciones existe el mecanismo del “pago mediante adeudo en cuenta” en cuyo caso el pago será cargado en **el mismo momento** en el que se presenta la declaración en su entidad financiera, siempre y cuando exista en cuenta el saldo suficiente para proceder a su cancelación.

En el apartado 3 del artículo 34 del RGR, anteriormente reproducido, se señala que se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes y en su apartado 4 se indica que, cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a éste desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando 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. En este caso, el informe de la entidad bancaria que presenta obligado al pago acredita la fehaciencia del justificante de pago, tanto en su fecha como por su importe, que reconoce el error sufrido en la fecha del adeudo tan solo atribuible a la sucursal por un cierre de su sistema informático así como la existencia suficiente de saldo en la fecha de presentación al pago.

El TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en un caso con evidentes similitudes en su resolución RG 7674/2008 de 24 de febrero de 2009 dictada también en Unificación de criterio la cual señala:

“ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

(...)

La citada providencia fue recurrida en reposición, y al ser resuelto este recurso en forma desestimatoria mediante acuerdo de 7 de septiembre de 2007, notificado el 25 siguiente, se interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., el 9 de octubre de 2007, reclamación económico-administrativa, alegando en el momento procedimental oportuno como único motivo de impugnación el pago de la deuda en período voluntario, por cuanto esta es la consecuencia que a su entender deriva del sello estampado por la entidad bancaria ... en la casilla correspondiente del documento modelo 069 donde se justifica que si bien el ingreso se llevó a cabo el día 11 de diciembre de 2006, sin embargo debido a una incidencia informática en la citada entidad parece ser que se contabilizó como efectuado el día 14 de diciembre de 2006, y en prueba de ello se aportaba certificación de la entidad bancaria ... en tal sentido, por lo que solicita del Tribunal un pronunciamiento favorable a su tesis y que anulase en consecuencia la providencia de apremio objeto de impugnación.

Segundo.

En su Resolución de 27 de febrero de 2008, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... acordó, en única instancia: «(...) ESTIMAR la presente reclamación anulando el acto administrativo impugnado por no resultar ajustado a precepto».

Así, en el Fundamento de Derecho Cuarto y Quinto de la Resolución mencionada, dispone como fundamento de su decisión que la sociedad X SL efectivamente ingresó el importe de la deuda notificada el último día del periodo voluntario de pago dispuesto para ésta, ya que la citada fecha se encuentra acreditada no sólo en el Modelo 069 aportado por la recurrente sino en el escrito que la propia entidad remitió a la Delegación Especial de la Agencia Tributaria por el que admite la entidad bancaria que el documento fue presentado para el ingreso el día 11 de diciembre de 2006 pero que no fue efectuado el citado ingreso hasta el día 14 de diciembre de dicho año por una incidencia informática interna del propio banco indicando que:

«(...) Fundamento de Derecho Cuarto: Habida cuenta que en el caso que nos ocupa es pacífico entre las partes que el ingreso de la deuda se llevó a cabo a través de una entidad de crédito, la Caja ..., y que la única controversia se centra en determinar el día concreto en que ese ingreso surtió efectos ante la Hacienda Pública, si el 11-12-06, como sostiene la parte actora o por el contrario el día 14-12-06 como afirma la Administración, se hace preciso acudir a lo dispuesto en el art. 34 del Reglamento General de Recaudación en cuyo apartado 4 dispone: Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando 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.»

«(...) Fundamento de Derecho Quinto: En el supuesto analizado queda suficientemente acreditado que la empresa X S.L. ingresó el día 11-12-06 -y por tanto dentro del periodo voluntario de pago- el importe que se le reclamaba en virtud de la liquidación n.º ..., y esta afirmación se sustenta no sólo en el documento "ingresos no tributarios" modelo 069 donde en la casilla "justificante del ingreso" figura la mencionada fecha del día 11 estampada por la Caja ... sino en el escrito que esta misma entidad remitió el 15-06-07 a la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el ..., en el que admite que la mencionada liquidación fue presentada para su pago el día 11-12-2006 y que por una incidencia informática interna no se formalizó el ingreso hasta el día 14-12-2006, circunstancia ésta que conduce a que por parte de este Tribunal se considere, en aplicación del artículo 34 antes transcrito, que la empresa reclamante quedó liberada de su obligación de pago desde el día 11-12-06, siendo la Caja... la única responsable del retraso formal del ingreso de la liquidación en la Hacienda Pública y de todas las consecuencias derivadas del mismo, por lo que no resta otra solución que la de anular por improcedente la providencia de apremio (...).»

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

Tercero.

El artículo 19.7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece que: «7. La entidad colaboradora que deba admitir un ingreso para el Tesoro comprobará previamente a su abono en cuenta los siguientes datos:

La coincidencia exacta de la cuantía a ingresar con la cifra que figure como importe del ingreso en la autoliquidación o documento de ingreso.

Que los citados documentos lleven adheridas las etiquetas de identificación u otro medio de identificación o, en su caso, que en ellos se consignen el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio del obligado al pago, número de identificación fiscal, concepto y periodo a que corresponde el citado pago.

Si resultase conforme la comprobación señalada en los párrafos a) y b), la entidad colaboradora procederá a extender en el documento destinado a tal efecto de los que componen la autoliquidación o en el documento de ingreso validación, bien mecánica mediante máquina contable, bien manual mediante sello, de los siguientes conceptos: fecha del ingreso, total ingresado, concepto, clave de la entidad y de la oficina receptora, certificando de este modo el concepto del ingreso, así como que este se ha efectuado en la cuenta del Tesoro».

Por su parte el artículo 34.4 del citado Reglamento señala que: «4. Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando 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».

Cuarto.

En relación con la cuestión planteada, es decir que «en el artículo 34.4 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, la acreditación por parte de la Administración actuante de una inexactitud en el importe o la fecha de una validación mecánica sea motivo suficiente como para producir, el efecto de enervar el valor liberatorio del justificante», este Tribunal Económico-Administrativo Central, coincide plenamente con la unificación de criterio solicitada, toda vez que no es sino el planteamiento establecido en el artículo 34.4 del Reglamento General de Recaudación citado.

Ahora bien, en lo que discrepa este Tribunal es en las consecuencias que del artículo 34.4 se extrae el Departamento de Recaudación.

Así, en concreto en los supuestos en que el obligado tributario ha obtenido un justificante que acredita determinados extremos, precisamente por haber procedido en plazo al pago a través de entidad de crédito, en tal caso las vicisitudes posteriores le son por completo ajenas.

En este sentido el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Málaga), en sentencia de 31 de mayo de 2005 (sentencia 495/200) estableció que, el pago debe entenderse realizado en período voluntario, porque consta en la orden de pago del acta de conformidad el sello de la entidad bancaria y no puede impedir lo anterior el hecho de que la entidad colaboradora no liquidara la operación hasta el día siguiente por fallo informático de la oficina y ello es así porque los obligados tributarios, en todo caso quedarán exonerados de responsabilidad acreditando por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho el cumplimiento del pago dentro de plazo, no perjudicándoles las anomalías detectadas en el proceder de las referidas entidades financieras.

Por tanto, y en contra de lo alegado, el efecto liberatorio del justificante debe mantenerse en aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya actuado de modo diligente, dado que no se le puede responsabilizar en aquellos casos en que habiendo presentado su autoliquidación o liquidación en plazo y obtenido el correspondiente justificante en los términos del artículo 34.4, posteriormente por un defectuoso funcionamiento de la entidad colaboradora el ingreso en las cuentas del Tesoro se realice en un momento posterior.

Lo anterior queda a su vez reafirmado por las obligaciones que las entidades colaboradoras tienen de conformidad con el artículo 19.7 del Reglamento General de Recaudación citado. En definitiva, si la entidad colaboradora cumple con las obligaciones señaladas en el artículo 19.7, no pueden posteriormente achacarse los posibles defectos al obligado tributario que ha obtenido el justificante oportuno.

En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1999, estableció que las entidades colaboradoras son sociedades mercantiles que actúan mediante empleados laborales que carecen de vinculación con la Hacienda Pública y que actúan como mandatarias, no del contribuyente, sino de la Hacienda Pública y dado que la entidad emitió la correspondiente carta de pago sin existir saldo suficiente, procede exigir el importe de la deuda a la entidad colaboradora, en base a la relación contractual de ésta con la Administración.

En definitiva y como señala la Administración, el justificante no tiene como documento el valor probatorio absoluto, de un acto jurídico como es el pago; sino que con su mera exhibición de lo que se ve éste atribuido es de una presunción iuris tantum de certeza de los datos en él contenidos (datos sobre los que sustenta sus efectos liberatorios); y es así que traslada la carga de la prueba a la Administración que es quien entonces debe acreditar fehacientemente y conforme a los modos de prueba generalmente admitidos en derecho, su inexactitud. Ahora bien, esta inexactitud debe obedecer a una conducta del contribuyente culposa o dolosa hacia dicha discrepancia, por lo que como acertadamente señaló el Tribunal Económico-Administrativo Regional del ..., en el supuesto analizado queda suficientemente acreditado que el obligado tributario ingresó dentro del período voluntario y que por una incidencia informática interna de la entidad colaboradora no se formalizó sino posteriormente, por lo que la empresa reclamante quedó liberada de su obligación de pago, siendo la entidad colaboradora la única responsable del retraso formal del ingreso de la liquidación en la Hacienda Pública y de todas las consecuencias derivadas del mismo.

Por lo tanto, no es necesario acudir al artículo 38.3 del RGR, previsión que se encuentra dentro de la regulación del pago mediante domiciliación bancaria, para analizar las consecuencias de que el cargo en cuenta de un pago no se realice o se realice fuera de plazo por parte de la entidad financiera por causa no imputable al obligado al pago. Con la regulación que se encuentra contenida dentro del artículo 34 dedicada a los medios y momento del pago en efectivo se puede llegar a la misma conclusión en el supuesto de que se utilice este sistema de pago siempre y cuando concurran todos los requisitos que explicita la norma. De manera que, habiéndose presentado el obligado al pago en una entidad de crédito para realizar el pago de la deuda con cargo a la cuenta de la que es titular que dispone de suficiente saldo para realizar su adeudo en ese mismo instante, lo que denota una forma de actuar diligente, el justificante que emita la entidad, consistente en una carta de pago que certifica o acredita la identidad de quien realiza el pago, concepto e importe de la deuda así como período al que se refiere y la fecha en la que se realiza el pago, tendrá efectos liberatorios desde esa misma fecha y por el importe que se haya hecho constar. El hecho de que el cargo en cuenta no se haya efectuado en el mismo momento del pago existiendo saldo suficiente en la cuenta, no es imputable al obligado, el cual dispone de un justificante liberatorio del pago emitido y entregado por la entidad que cuenta con la presunción “*iuris tantum*” de certeza de los datos en él contenidos, trasladando la carga de la prueba a la Administración que es quien debería acreditar, en su caso y conforme a los modos de prueba generalmente admitidos su inexactitud. Ahora bien, esta inexactitud debe obedecer a una conducta del contribuyente culposa o dolosa hacia dicha discrepancia. En este caso, queda acreditado que existió una

incidencia informática interna de la entidad colaboradora, reconocida por ella misma, que exime al obligado al pago de la responsabilidad y consecuencias que se ocasionen por la demora en el ingreso que corresponderá, en su caso, a la entidad bancaria.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

Acuerda

ESTIMARLO EN PARTE fijando el criterio siguiente:

1. El artículo 38 del RGR aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sólo es de aplicación a los pagos mediante domiciliación bancaria, es decir, a los que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, o norma que la sustituya, y a ningún otro, aunque se trate de órdenes de pago del deudor contra cuenta del mismo abierta en entidad bancaria.

2. De conformidad con el artículo 34 del Reglamento General de Recaudación, sobre los medios y momento del pago en efectivo, en el supuesto de que se utilice este sistema de pago, habiéndose presentado el obligado al pago en una entidad de crédito para realizar el pago de la deuda con cargo a la cuenta de la que es titular, cuenta que dispone de suficiente saldo para realizar su adeudo en ese mismo instante, lo que denota una forma de actuar diligente, el justificante que emita la entidad, consistente en una carta de pago que certifica o acredita la identidad de quien realiza el pago, concepto e importe de la deuda así como período al que se refiere y la fecha en la que se realiza el pago, tendrá efectos liberatorios desde esa misma fecha y por el importe que se haya hecho constar. El hecho de que el cargo en cuenta no se haya efectuado en el mismo momento del pago existiendo saldo suficiente en la cuenta, no es imputable al obligado, el cual dispone de un justificante liberatorio del pago emitido y entregado por la entidad que cuenta con la presunción "*ius tantom*" de certeza de los datos en él contenidos, trasladando la carga de la prueba a la Administración que es quien debería acreditar, en su caso y conforme a los modos de prueba generalmente admitidos, su inexactitud. Ahora bien, esta inexactitud debe obedecer a una conducta del contribuyente culposa o dolosa hacia dicha discrepancia. En este caso, queda acreditado que existió una incidencia informática interna de la entidad colaboradora, reconocida por ella misma, que exime al obligado al pago de la responsabilidad y consecuencias que se ocasionen por la demora en el ingreso que corresponderá, en su caso, a la entidad bancaria.

[1] La negrita es nuestra.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.