

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077972

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 27 de febrero de 2020

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 2498/2017

**SUMARIO:**

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies ad quem (término).** *Los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados con la concesión de aquél no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta.*

**Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si efectuado un ingreso a cuenta durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago, los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta, o si dicho ingreso adquiere plena autonomía, sin que el plazo de prescripción se interrumpa en modo alguno por los diferentes ingresos realizados para solventar la deuda aplazada.

A juicio del TEAR, ingresada la suma de 45.000,00 euros, el aplazamiento se circunscribe al importe pendiente -100.000 euros- y por tanto no es posible, como pretende la Administración, que los pagos efectuados con ocasión de la concesión del aplazamiento interrumpen en modo alguno la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a aquella suma ya ingresada. La Directora recurrente sostiene, contrariamente al TEAR, que nos encontramos ante una deuda única, por importe de 145.000,00 euros, de manera que los pagos de los distintos vencimientos correspondientes a la parte fraccionada -100.000,00 euros- de esa deuda única, interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a la parte de esa deuda única que fue ingresada.

Pues bien, en el caso aquí examinado, la deuda tributaria a liquidar -interés de demora- nace con ocasión del ingreso de la cantidad de 45.000,00 euros que, de este modo, se sustrae de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada. Es, por tanto, la fecha de ingreso de dicha cantidad, 2 de julio de 2009, la que determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora, pues sólo a partir de dicha fecha, al quedar la cantidad de 45.000,00 euros excluida de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento y, por ende, de la posibilidad de liquidar e imputar a las distintas fracciones los intereses de demora correspondientes a ella en el acuerdo de concesión del fraccionamiento, podía la Administración, como reconoce el art. 51.3 del RD 939/2005 (RGR), liquidar los intereses de demora.

La Administración tributaria justifica la inexistencia de prescripción en el hecho de que han existido pagos del obligado tributario -los de las distintas fracciones fijadas en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento- que, por constituir parte de una única deuda -145.000,00 euros- junto con el pago anticipado de 45.000,00 euros, han interrumpido el plazo de prescripción. El TEAR considera, por el contrario, que la deuda no es única, que el pago de 45.000,00 euros adquiere plena autonomía, concluyendo, en consecuencia, que los pagos de las fracciones fijadas en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento no pueden interrumpir la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora en la medida en que nada tienen que ver con la deuda de la que traen causa estos últimos.

Dado que la cuestión debatida se centra en la prescripción del derecho a liquidar, resulta de aplicación al caso el art. 68.1 de la Ley 58/2003 (LGT) en relación con el 66.a) de dicha norma. Así, los ingresos de las distintas fracciones acordadas con la concesión del aplazamiento/fraccionamiento no pueden enmarcarse en ninguna de las letras del art. 68.1 de la Ley 58/2003 (LGT) concernientes a las circunstancias que determinan la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por lo que, efectuado un ingreso a cuenta durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda, los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados con la concesión de aquél no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 26, 58, 65, 66, 67, 68 y 161.  
Ley 230/1963 (LGT), arts. 64 y 65.  
RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 46, 51, 52 y 53.  
Código Civil, art. 3.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 31 de mayo de 2016, recaída en la reclamación nº 46/13404/2014 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición contra liquidación de intereses de demora.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 30 de enero de 2009 el obligado tributario presentó solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de la deuda correspondiente al concepto IVA, modelo 300, 4T de 2008, por importe de 145.000,00 euros, tras realizar un ingreso parcial de 827,72 euros.

2.- El 3 de abril de 2009 se le notificó un primer requerimiento para que el interesado aportase la documentación exigible en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación y, posteriormente, tras comprobar que la valoración del bien ofrecido como garantía inmobiliaria no era suficiente para asegurar la deuda por la que se solicitaba el aplazamiento, se le notificó el 23 de junio de 2009 un nuevo requerimiento para que aportase garantía complementaria o redujese el importe sobre el que se solicitaba el aplazamiento/fraccionamiento de pago mediante el ingreso de parte de la deuda pendiente.

3.- El 2 de julio de 2009 el interesado efectuó un ingreso a cuenta de la deuda por importe de 45.000,00 euros, continuándose la tramitación del aplazamiento/fraccionamiento por la cantidad restante, esto es, por importe de 100.000,00 euros.

4.- El 1 de septiembre de 2009 se notificó al obligado tributario la concesión de aplazamiento/fraccionamiento de pago, otorgándose 30 plazos mensuales, por importe de 3.333,33 euros cada uno, a ingresar desde el 21 de septiembre de 2009 hasta el 20 de febrero de 2012, fecha del último vencimiento. Cada vencimiento incluía los intereses de demora devengados por la fracción correspondiente (calculados desde el 31 de enero de 2009 hasta el día anterior al vencimiento de cada plazo), sin incluir, por tanto, los intereses de demora correspondientes al pago a cuenta de 45.000,00 euros realizado con anterioridad.

5.- El 8 de mayo de 2014 se notificó al obligado tributario la liquidación de los intereses de demora correspondientes al pago a cuenta de 45.000,00 euros, calculados desde el 31 de enero de 2009 hasta el 2 de julio de dicho año.

6.- Frente a este último acuerdo interpuso el interesado recurso de reposición el 6 de junio de 2014 alegando la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora al haber transcurrido más de cuatro años desde el pago a cuenta. Así, en efecto, señala en el escrito de recurso: "...por ello creo que el derecho a liquidar intereses de demora, (.....), ha prescrito al haber transcurrido sobradamente más de cuatro años desde el pago de la deuda...".

7.- El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 7 de julio de 2014 que argumenta en los términos siguientes:

"SEGUNDO. De acuerdo con: Los datos obrantes en nuestra base de datos y de los documentos aportados por el interesado podemos comprobar que la liquidación de intereses de demora que ahora se recurre se corresponde con el pago anticipado de 45.000,00 euros realizado el 2 de julio de 2009 sobre la deuda con

clave de liquidación A46XXX80 y correspondiente al 4T/2008 del modelo 303 presentado por importe de 145.000,00 euros el 30 de enero de 2009 con solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

El interesado alega que el derecho ha [sic] exigir el pago de los intereses de demora por parte de la Administración ha prescrito puesto que han transcurrido 4 años desde la fecha del ingreso a cuenta efectuado el 2 de julio de 2009, a lo que hay que indicar que para determinar la prescripción de la deuda hay que tener en cuenta todas las actuaciones realizadas con conocimiento del interesado en relación a la deuda A46XXX80, por lo que en este caso el plazo de prescripción es el 20/02/2016 puesto que la última actuación interruptiva se corresponde con el ingreso realizado por el interesado mediante el abonaré de aplazamiento/fraccionamiento del plazo de 20/02/2012."

### **Segundo.**

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el obligado tributario interpuso el 6 de agosto de 2014 la reclamación nº 46/13404/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), que la estimó al apreciar la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora bajo los razonamientos siguientes:

"QUINTO: (.....)

Frente a la pretensión de la Administración de que la deuda tributaria es única y el plazo de prescripción se ha interrumpido por los pagos efectuados como consecuencia del aplazamiento concedido, este Tribunal entiende que el pago efectuado en fecha 2 de Julio de 2009 adquiere plena autonomía.

El pago efectuado, aun cuando no constituye en puridad el supuesto que contempla el artículo 51.3 arriba citado - y ello porque no ingresa la totalidad de la deuda, circunstancia a la que parece referirse el precepto - determina la exigencia de intereses de demora, al haberse efectuado fuera del plazo en voluntaria.

Ingresada la suma indicada el aplazamiento se circunscribe al importe pendiente y por tanto no es posible como pretende la Administración que los pagos efectuados con ocasión de la concesión interrumpan en modo alguno la prescripción del derecho a liquidar los intereses por el importe de 45.000 euros ingresados fuera de plazo.

De acuerdo con lo expuesto, el derecho a liquidar los intereses nace como consecuencia de la demora y finaliza con el pago, por deben liquidarse intereses de demora por el periodo entre el fin del plazo en voluntaria - 31 de enero de 2009 - y la fecha del pago - 2 de julio de 2009 - y, en consecuencia en la fecha en que finalmente se le notifica la liquidación de intereses - el 8 de Mayo de 2014, por comparecencia electrónica- ha transcurrido, en exceso, el plazo de 4 años que determina la prescripción del derecho a liquidar los referidos intereses de demora por lo que debe concluirse declarando la improcedencia de dicha liquidación de intereses, objeto de la presente reclamación".

### **Tercero.**

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones que siguen:

1.- La cuestión central que se plantea en esta resolución es la de determinar si efectuado un ingreso a cuenta durante la tramitación de un aplazamiento, los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta, o si, como sostiene el TEAR, dicho ingreso adquiere plena autonomía, sin que el plazo de prescripción se interrumpa en modo alguno por los diferentes ingresos realizados para solventar la deuda aplazada.

2.- Cita el TEAR -para mantener su tesis- el art. 51.3 del RGR que dispone: "Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado efectúa el ingreso de la deuda, la Administración liquidará intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso".

Como acertadamente interpreta el TEAR, el precepto parece referirse al ingreso de la totalidad de la deuda, pero como asimismo señala, aunque no constituya en puridad el supuesto que se contempla, parece claro que dicho precepto determina también la exigencia de intereses de demora en los posibles ingresos a cuenta.

Nada hay que objetar a esta interpretación, que permite la aplicación de lo dispuesto en los arts. 65.5 y 161.2, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) a los ingresos parciales realizados durante la tramitación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, puesto que tal interpretación implica entender que no se inicia el período ejecutivo, aunque se devenguen intereses de demora, de acuerdo con los citados preceptos.

Ahora bien, lo que no alcanza a entenderse es cómo a partir del razonamiento anterior el TEAR concluye que el pago a cuenta adquiere plena autonomía, rechazando la tesis de la Administración -mantenida en la resolución del recurso de reposición- de que la deuda tributaria es única.

En efecto, en ningún momento el TEAR se plantea que no sea procedente exclusivamente la liquidación de intereses de demora, cuestión que no puede sin embargo sostenerse si se mantiene la autonomía de la deuda, pues en tal caso, si el ingreso a cuenta se considera como deuda independiente y desvinculado de la primera autoliquidación con solicitud de aplazamiento, o bien se considera realizado de forma extemporánea, procediendo la liquidación del recargo previsto en el art. 27 de la LGT, o si no se ha realizado a través de una autoliquidación, debería considerarse efectuado una vez transcurrido el período voluntario de ingreso, de forma que estaría en período ejecutivo y lo procedente sería liquidar el recargo ejecutivo correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 de la LGT.

Es decir, si se acepta que procede liquidar exclusivamente intereses de demora, no puede predicarse al tiempo la autonomía de la deuda, pues sólo en el marco de la tramitación de la solicitud de aplazamiento cabe entender paralizado el cómputo del plazo de ingreso en período voluntario también para el ingreso a cuenta realizado.

De las consideraciones expuestas sólo puede extraerse como conclusión que el ingreso parcial forma parte de una única deuda, de forma tal que como corolario lógico, para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora que procedan, deberán tenerse en cuenta los efectos interruptivos de los sucesivos ingresos realizados, precisamente porque se trata de una única deuda.

La Administración tendrá entonces el plazo de cuatro años para liquidar los intereses de demora que procedan, pero computando el plazo desde la fecha del último vencimiento ingresado, sin que se vea perjudicado el deudor dado que dichos intereses se devengan sólo hasta el día en que se efectuó el ingreso a cuenta.

En el caso concreto examinado, dado que el último vencimiento se ingresó el día 20 de febrero de 2012, es dicha fecha el dies a quo a tener en cuenta para computar el plazo de prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora que procedan.

3.- La consideración del ingreso a cuenta como parte de la deuda objeto de aplazamiento/fraccionamiento y no como deuda autónoma, es una cuestión tan evidente y pacífica que no puede citarse más que una resolución, de hace años, de ese Tribunal Central que si bien no revisa un supuesto idéntico al actual, sí se refiere a la imposibilidad de hacer de una única deuda tributaria varias deudas independientes.

Así, ese Tribunal Central en su Resolución de 7 de abril de 2005 (RG 1419/2003), dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio, considera que en el supuesto de aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda, dicha deuda se considerará única, acordando: "2º Sentar el criterio que en los supuestos de fraccionamiento o aplazamiento en el pago de una deuda, la deuda se considera única a los efectos de la prescripción de la misma, para la que se aplicarán las normas generales que regulan dicha institución; iniciándose el plazo desde la fecha en que finaliza el plazo de pago en voluntaria de la deuda única/aplazada y considerando como actos interruptivos los pagos aplazados".

Teniendo en cuenta lo ya expuesto, y considerando que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago se refiere a una única deuda, la realización de un ingreso parcial durante la tramitación del procedimiento y antes de su resolución, no desvirtúa la consideración de deuda única y por tanto la aplicación de las normas generales de la prescripción como señala la resolución de ese Tribunal Central citada, de forma que cada ingreso realizado durante los distintos vencimientos acordados interrumpe el plazo de prescripción para liquidar los intereses de demora devengados por el ingreso parcial realizado.

El artículo 239.7 de la LGT dispone que la doctrina que establezca ese Tribunal Económico-Administrativo Central vincula al resto de los Tribunales Económico-Administrativos. No habiendo sido así en el presente caso y en orden a que se establezca con claridad que, en todo caso, no puede dividirse en deudas autónomas una misma deuda tributaria, parece ser necesario un nuevo pronunciamiento de ese Tribunal Central.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, confirmando que cuando durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago se realice un ingreso a cuenta, tal ingreso no constituye una deuda autónoma teniendo por tanto eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir los correspondientes intereses de demora los ingresos realizados al vencimiento de los plazos concedidos.

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

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

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si efectuado un ingreso a cuenta durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago, los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta, como sostiene la Directora recurrente, o si, como postula el TEAR, dicho ingreso adquiere plena autonomía, sin que el plazo de prescripción se interrumpa en modo alguno por los diferentes ingresos realizados para solventar la deuda aplazada.

#### **Tercero.**

El artículo 65 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone en sus apartados 1 y 5:

#### Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

(.....).

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

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento".

El artículo 161.2 de la LGT señala que "La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes".

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), establece en sus artículos 44.1 y 46.1 lo que sigue:

#### Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

"1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

#### Artículo 46. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.

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

a) Deudas que se encuentren en período voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones: dentro del plazo fijado para el ingreso en el artículo 62.1, 2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en la normativa específica. A estos efectos, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en período voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

b) Deudas que se encuentren en período ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes".

En el caso aquí examinado nos encontramos ante una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada en plazo de una deuda que se encontraba en período voluntario de presentación de la correspondiente autoliquidación. El efecto inmediato que produce la presentación de la solicitud en período voluntario es, como señalan los artículos 65.5 y 161.2 de la LGT, impedir el inicio del período ejecutivo durante la tramitación del expediente, sin perjuicio de que se devenguen intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de pago.

De conformidad con el artículo 25 de la LGT el interés de demora es una obligación tributaria accesoria. Las obligaciones tributarias accesorias se definen en dicho precepto como aquellas "distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria".

El artículo 26 de la LGT establece en sus apartados 1 y 3 lo siguiente:

#### Artículo 26. Interés de demora.

"1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

(.....)

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente".

El artículo 51 (Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos) del RGR dispone en su apartado 3 que "Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado

efectúa el ingreso de la deuda, la Administración liquidará intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso".

Tal como señala el TEAR en su resolución, el pago efectuado por el obligado tributario tras la solicitud del aplazamiento/fraccionamiento, aun cuando no constituye en puridad el supuesto que contempla el artículo 51.3 del RGR arriba transcrito porque no se ingresa la totalidad de la deuda, determina la exigencia de intereses de demora, al haberse efectuado fuera del plazo en voluntaria. Y es que, como indica el artículo 26 de la LGT, el interés de demora se exige como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, que es lo que sucedió en el expediente examinado cuando durante la tramitación del aplazamiento/fraccionamiento el obligado tributario, ante la insuficiencia de la garantía aportada puesta de manifiesto por la Administración, redujo el importe sobre el que se solicitaba el citado aplazamiento/fraccionamiento de pago mediante el ingreso de parte de la deuda pendiente.

Procedía, en consecuencia, liquidar intereses de demora sobre el importe no ingresado en plazo, esto es, sobre la parte de deuda ingresada durante la tramitación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, parte que quedaba, en consecuencia, a partir de ese momento, fuera de dicha solicitud. Los intereses de demora debían liquidarse por el período transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso, es decir, desde el 31 de enero hasta el 2 de julio de 2009.

Establece el apartado 3 del artículo 52 del RGR (Resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos) que "3. Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido y en caso de falta de pago conforme a los artículos 48 y 54. **Dicha notificación incorporará el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos según lo dispuesto en el artículo siguiente.(....)**".

En cuanto al cálculo de los intereses de demora cuando se concede el aplazamiento o el fraccionamiento de la deuda, disponen los apartados 1 y 2 del artículo 53 del RGR lo siguiente:

#### Artículo 53. Cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos.

"1. En caso de concesión del aplazamiento 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 período voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido. Si el aplazamiento ha sido solicitado en período ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del período ejecutivo. Los intereses devengados se deberán ingresar junto con la deuda aplazada.

**2. En caso de concesión del fraccionamiento, 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 período ejecutivo.

**Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente".**

Los intereses de demora correspondientes a la parte de deuda fraccionada fueron liquidados por la Administración en el acuerdo de concesión del fraccionamiento, notificado el 1 de septiembre de 2009, en tanto que los correspondientes a la parte de la deuda ingresada por el obligado tributario durante la tramitación de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento fueron liquidados mediante acuerdo notificado el 8 de mayo de 2014.

A juicio del TEAR, ingresada la suma de 45.000,00 euros, el aplazamiento se circunscribe al importe pendiente y por tanto no es posible como pretende la Administración que los pagos efectuados con ocasión de la concesión interrumpan en modo alguno la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a aquella suma.

A juicio de la Directora recurrente, la postura del TEAR significa considerar que el pago a cuenta adquiere plena autonomía, rechazando, en consecuencia, la tesis de la Administración -mantenida en la resolución del recurso de reposición- de que la deuda tributaria es única. En la resolución del recurso de reposición, en efecto, frente a la alegación del obligado tributario de que había prescrito el derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a los 45.000,00 euros ingresados fuera de plazo, la Administración había concluido que tal derecho no había prescrito pues "para determinar la prescripción de la deuda hay que tener en cuenta todas las actuaciones realizadas con conocimiento del interesado en relación a la deuda A46XXX80, por lo que en este caso el plazo de prescripción es el 20/02/2016 puesto que la última actuación interruptiva se corresponde con el ingreso realizado por el interesado mediante el abonaré de aplazamiento/fraccionamiento del plazo de 20/02/2012". La Directora recurrente sostiene, contrariamente al TEAR, que nos encontramos ante una deuda única, por importe de 145.000,00 euros, de manera que los pagos de los distintos vencimientos correspondientes a la parte fraccionada -100.000,00 euros- de esa deuda única, interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a la parte de esa deuda única que fue ingresada. (45.000,00 euros).

En cuanto a los plazos de prescripción, dispone el artículo 66 de la LGT:

#### Artículo 66. Plazos de prescripción

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) **El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.**
- b) **El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.**
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

De conformidad con el artículo 58 de la LGT el interés de demora es uno de los elementos que constituyen la deuda tributaria.

El artículo 67.1 de la LGT establece que "El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación".

Cuando la deuda tributaria que se liquida resulta de un procedimiento de comprobación o investigación seguido con el obligado tributario respecto de un determinado concepto tributario y período, el plazo de prescripción comienza a contarse, tal como señala el artículo 67.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación, pues se trata de una deuda que debía haber sido ingresada por el obligado tributario con ocasión de la autoliquidación a presentar por dicho período. Sin embargo, en el caso aquí examinado, la deuda tributaria a liquidar (interés de demora) nace con ocasión del ingreso de la cantidad de 45.000,00 euros que, de este modo, se sustrae de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada. Es, por tanto, la fecha de ingreso de dicha cantidad, 2 de julio de 2009, la que determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora, pues sólo a partir de dicha fecha, al quedar la cantidad de 45.000,00 euros excluida de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento y, por ende, de la posibilidad de liquidar e imputar a las distintas fracciones los intereses de demora correspondientes a ella en el acuerdo de concesión del fraccionamiento, podía la Administración, como reconoce el artículo 51.3 del RGR, liquidar los intereses de demora. Dicho con otras palabras, constatada por la Administración la exclusión por el obligado tributario de 45.000,00 euros de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada inicialmente, mediante su ingreso fuera de plazo, nacía en el momento de dicho ingreso el derecho de aquélla a liquidar los intereses derivados de la demora en el pago y, con él, el inicio del plazo de prescripción. Así, en efecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de noviembre de 2015 (Rec. nº 1275/2011), refiriéndose a los preceptos sobre la prescripción de la Ley 230/1963 pero con argumentos perfectamente trasladables a la Ley 58/2003, manifestó lo siguiente:

## TERCERO

Sentado lo anterior, hemos de considerar el derecho que ejercita la Administración al dictar el acto objeto del recurso de reposición contra cuya resolución se interpuso la reclamación que resuelve el acto aquí impugnado. **Dado que se trata de una liquidación de intereses de demora, es claro que nos hallamos ante el ejercicio de la potestad de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación. Por tanto, es de aplicación, inicialmente, el artículo 64.a) de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490), General tributaria, en la redacción original que en lo que interesa establecía que prescribirán a los 5 años los siguientes derechos y acciones: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.**

Para el caso de dicho apartado a), el siguiente artículo 65 de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) , en la redacción dada por la Ley 10/1985 (RCL 1985, 958, 1313), **establecía que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.**

**Tal y como considera el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 7247) (rec. 9675/2003) es evidente, sin embargo, que este último precepto se está refiriendo a la declaración de la correspondiente cuota tributaria derivada de la realización del hecho imponible, no a los intereses moratorios, razón por la cual no puede hacerse una interpretación puramente gramatical, excesiva -y convenientemente- apegada a la letra de la Ley, sino atenta al resto de los criterios hermenéuticos establecidos en el art. 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) . En la indicada sentencia, el Alto Tribunal razona:**

«...teniendo presente el espíritu y finalidad de la norma, parece que ofrece pocas dudas que **cuando el citado art. 65 de la L.G.T . dispone que el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del día «en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración», en definitiva, está estableciendo como dies a quo del cómputo la fecha a partir de la cual la Administración tributaria puede ejercer su derecho a practicar la oportuna liquidación.** Pues bien, el criterio que acabamos de formular es el que debe seguirse cuando se trata de los intereses de demora como, de forma clara, disponía el art. 40 de la Ley General Presupuestaria vigente en el momento de autos (cuyo Texto Refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (RCL 1988, 1966 y 2287) ), al señalar en su apartado 1 que «(s)alvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la Hacienda Pública» a «reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse» (letra a); en el mismo sentido, salvo en lo relativo al plazo (que pasa de cinco a cuatro años), se pronuncia el art. 15 de la actual Ley 47/2003, de 26 de septiembre (RCL 2003, 2753) , General Presupuestaria ); criterio que viene a recoger asimismo el art. 1969 del Código Civil (LEG 1889, 27) cuando señala que «(e)l tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse».

**Y parece claro que la Administración tributaria sólo puede ejercitar su derecho a liquidar -cuantificar de manera precisa- los intereses de demora que derivan de una deuda tributaria no ingresada en plazo cuando el deudor procede finalmente al pago del principal.** En efecto, parafraseando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2003 (PROV 2004, 144519) impugnada en esta sede, en la medida en que la determinación precisa de los intereses de demora exige el conocimiento del principal impagado (esto es, la base de cálculo), el tipo de interés que resulta aplicable y, en fin, el período de tiempo que cubren los intereses, «es obvio que el cálculo de los intereses no puede hacerse en un momento anterior al pago del principal, pues no se conoce el período de tiempo sobre el que los intereses recaen»; es el pago del principal, por tanto, el que determina el comienzo del cómputo del plazo de prescripción del art. 64 a) de la L.G.T . (RCL 2003, 2945) , «pues no es posible que corra en contra de la Administración un plazo de prescripción respecto de la acción de exigir intereses que no pudo ejercitar por no haberse producido el pago» (FD Tercero).

(.....)».

**Tal criterio es compartido por la Sala**, habiéndose expresado ya en nuestra sentencia núm. 554/2005, de 23 de mayo (PROV 2005, 182844) , dictada en el recurso contencioso administrativo nº 796/2001 , en la que concluíamos: «De todo ello resulta que **el inicio del cómputo ha de ser aquel en que, por pago de la deuda principal pueda determinarse una vez conocida la fecha en que ha tenido lugar, la cuantía de la de intereses, y es entonces cuando nace el derecho de la Administración a liquidar, y que coincide con la concreción y manifestación del perjuicio sufrido por la Hacienda por el impago, día inicial del cómputo de la prescripción para la reclamación de la indemnización concretada en los intereses de demora consecuentes al perjuicio**».

Respecto de la interrupción de los plazos de prescripción, disponen los apartados 1 y 2 del artículo 68.1 de la LGT:

#### Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

**"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:**

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

**2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:**

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

**c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria".**

Como se expuso en los antecedentes de hecho, el obligado tributario recurrió en reposición la liquidación de intereses de demora correspondientes al pago anticipado de 45.000,00 euros alegando la prescripción del derecho a liquidar. Debe observarse, sin embargo, que la resolución del recurso de reposición atribuye al interesado la alegación no de la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora sino del derecho a exigir su pago. A ello hay que añadir que dicha resolución no cita precepto alguno concerniente a la prescripción que permita conocer el fundamento jurídico de sus conclusiones. La resolución se limita a concluir que: "...para determinar la prescripción de la deuda hay que tener en cuenta todas las actuaciones realizadas con conocimiento del interesado en relación a la deuda A46XXX80, por lo que en este caso el plazo de prescripción es el 20/02/2016 puesto que la última actuación interruptiva se corresponde con el ingreso realizado por el interesado mediante el abonaré de aplazamiento/fraccionamiento del plazo de 20/02/2012". No deja de sorprender que, tras apelar a la necesidad de tener en cuenta "todas las actuaciones realizadas con conocimiento del interesado" para valorar si ha existido prescripción, afirmación que sugiere actuaciones realizadas por la Administración, la resolución

considere finalmente que son los pagos de las distintas fracciones resultantes del acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento, realizados por el obligado tributario, los que han determinado la interrupción de la prescripción.

Al margen de las consideraciones señaladas, lo cierto es que de la resolución del recurso de reposición parece inferirse, como apunta el TEAR, que la Administración tributaria justifica la inexistencia de prescripción en el hecho de que han existido pagos del obligado tributario (los de las distintas fracciones fijadas en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento) que, por constituir parte de una única deuda (145.000,00 euros) junto con el pago anticipado de 45.000,00 euros, han interrumpido el plazo de prescripción.

El TEAR considera, de contrario, que la deuda no es única, que el pago de 45.000,00 euros adquiere plena autonomía, concluyendo, en consecuencia, que los pagos de las fracciones fijadas en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento no pueden interrumpir la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora en la medida en que nada tienen que ver con la deuda de la que traen causa estos últimos.

Pues bien, llegados a este punto, este Tribunal Central anticipa que, por las razones que se exponen más adelante, no puede aceptar la postura de la Directora recurrente según la cual cuando durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago se realice un ingreso a cuenta, el plazo de prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora correspondientes a dicho ingreso a cuenta se interrumpe con los ingresos realizados al vencimiento de los plazos fijados en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento.

Dado que la cuestión debatida se centra en la prescripción del derecho a liquidar, resulta de aplicación al caso el apartado 1 del artículo 68 de la LGT en relación con el 66.a) de dicha norma. Es obvio que entre la fecha del ingreso a cuenta (2 de julio de 2009) y la fecha de notificación de la liquidación de los intereses de demora (8 de mayo de 2014) han transcurrido más de cuatro años. Se trata de determinar, por tanto, si el ingreso de las distintas fracciones acordadas con la concesión del aplazamiento/fraccionamiento constituye alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 68.1 de la LGT capaz de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, teniendo presente que la deuda tributaria está constituida por los intereses de demora derivados del ingreso a cuenta realizado.

Los ingresos de las distintas fracciones acordadas con la concesión del aplazamiento/fraccionamiento no pueden enmarcarse en ninguna de las letras del artículo 68.1 de la LGT concernientes a las circunstancias que determinan la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Al tratarse de ingresos efectuados por el obligado tributario es obvio que no encajan en la letra a) de dicho precepto, pues ésta alude en exclusiva a acciones de la Administración tributaria. Nada tienen que ver tampoco dichos ingresos con los supuestos de interrupción de la prescripción contemplados en la letra b) del artículo 68.1 de la LGT relativos a la interposición de recursos o reclamaciones, a la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, o a la recepción de comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. Finalmente, tampoco concurre la circunstancia indicada en la letra c) del artículo 68.1 de la LGT consistente en cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, pues los ingresos realizados al vencimiento de los plazos fijados en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento son actuaciones del obligado tributario conducentes al pago de una deuda previamente liquidada y no a la liquidación o autoliquidación de una deuda tributaria.

En este sentido, debe recordarse que la resolución de este Tribunal Central de 7 de abril de 2005 (RG 1419/2003), dictada en unificación de criterio y citada por la Directora recurrente en apoyo de su postura, no resulta de aplicación al caso aquí examinado, pues lo que en ella se discutía era la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de una deuda previamente liquidada, llegando este Tribunal a la conclusión de que considerándose única la deuda en los supuestos de aplazamiento/fraccionamiento, los pagos de las fracciones interrumpen la prescripción de la acción de cobro de los pagos no satisfechos por el interesado. En cambio, en el supuesto que aquí se analiza lo que se discute no es la prescripción de la acción de cobro de una deuda sino la del derecho a determinarla mediante la oportuna liquidación.

Por lo expuesto,

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

**ACUERDA**

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Efectuado un ingreso a cuenta durante la tramitación de un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda, los pagos realizados en los distintos vencimientos acordados con la concesión de aquél no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar los intereses de demora devengados por dicho ingreso a cuenta.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.