
Procedimiento de recaudación tributaria

PID_00258580

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en ESERP Business & Law School.



Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. La recaudación tributaria.....	9
1.1. Objeto de la recaudación	9
1.2. Órganos recaudadores	10
1.3. Facultades de los órganos de recaudación	11
1.4. Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria	12
2. Periodos y procedimientos de recaudación.....	15
2.1. Diferencias entre periodo y procedimiento de recaudación	15
2.2. Unicidad o pluralidad de procedimientos de recaudación	17
3. El pago en el procedimiento de recaudación.....	19
3.1. Objeto del pago	19
3.2. Legitimación y falta de competencia	19
3.3. Forma y momento del pago	20
3.4. Lugar y plazos del pago	24
3.5. Justificantes y certificados de pago	25
3.6. Imputación y consignación del pago	26
4. La recaudación en periodo voluntario.....	28
4.1. Caracteres e inicio del periodo voluntario	28
4.2. Finalización del periodo voluntario	29
4.3. Plazos de ingreso	30
5. Consecuencias de la falta de pago y cumplimiento extemporáneo.....	32
5.1. Consecuencias de la falta de pago	32
5.2. Inicio del periodo ejecutivo	32
5.3. Interés de demora y recargos del periodo ejecutivo	35
5.4. El cumplimiento extemporáneo	40
6. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.....	45
6.1. Concepto y deudas aplazables	45
6.2. Motivos de su solicitud y competencia para su resolución	47
6.3. Garantías	47
6.4. Procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento	49
6.5. Efectos	50

7. El procedimiento de apremio.....	51
7.1. Concepto y características del procedimiento de apremio	51
7.2. Concurrencia de procedimientos ejecutivos	52
7.3. Presupuestos para el inicio del procedimiento de apremio	54
7.4. El ingreso en el procedimiento de apremio	56
7.5. Las costas del procedimiento de apremio	57
7.6. Fases de la ejecución. Embargo y enajenación	58
7.7. Oposición del deudor y del tercero al procedimiento	64
7.8. Suspensión y paralización del procedimiento	67
7.9. Terminación del procedimiento de apremio	69
8. Actuaciones de asistencia mutua.....	71
8.1. Concepto y normas comunes	71
8.2. Intercambio de información	73
8.3. Asistencia en la notificación	74
8.4. Asistencia en la recaudación	75
9. Recuperación de ayudas de Estado.....	78
9.1. Cuestiones generales	78
9.2. Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado	79
Actividades.....	81
Ejercicios de autoevaluación.....	82
Solucionario.....	84

Introducción

La recaudación tributaria, que es fundamental para lograr dotar de efectividad al deber de contribuir, puede desarrollarse mediante dos fases o procedimientos bien diferenciados: el periodo voluntario de pago y el procedimiento ejecutivo o de apremio. Mientras que el primero se da siempre que existe una deuda tributaria, el segundo puede no llegar a iniciarse, por muy diversas razones. Por otra parte, no hay que olvidar que cuando se trata de una autoliquidación el periodo voluntario de pago coincide con el plazo para presentar la autoliquidación.

En esta materia resulta básico dominar el tema de los plazos de ingreso a los efectos de determinar si el obligado cumple o incumple con la obligación de pago y, en su caso, con la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. En este punto, es imprescindible tener clara la diferencia entre periodo ejecutivo y procedimiento de apremio, por las distintas consecuencias que tiene pagar en uno u otro.

Por otra parte, importa destacar que la conducta del obligado tributario tiene una indudable repercusión en la recaudación, ya que en función del deber que cumpla, incumpla o cumpla incorrectamente (pago, presentación de autoliquidación) y dependiendo del momento en que se produzca, las consecuencias pueden ser de muy diversa índole: inicio del periodo ejecutivo y del procedimiento de apremio, acompañado del devengo de otras prestaciones tributarias (intereses de demora, recargos del periodo ejecutivo, etc.); pago o cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo, situación en la que será exigible un recargo único y, en su caso, intereses de demora, o, finalmente, liquidación administrativa, previa comprobación de la situación tributaria del obligado tributario, seguida, en su caso, de la imposición de la correspondiente sanción mediante el correspondiente procedimiento sancionador.

Además, no hay que olvidar que los obligados tributarios pueden, en determinadas situaciones, solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, con diversos efectos en uno y otro caso.

Por lo que se refiere al procedimiento de apremio, dadas las prerrogativas de que goza la Administración Tributaria y las importantes consecuencias que pueden llegar a producirse sobre el patrimonio del obligado tributario, es de suma importancia el respeto al procedimiento establecido para la ejecución patrimonial como garantía de dicho obligado tributario.

Precisamente, en relación con el tema de las garantías del obligado tributario, también posee una especial relevancia el análisis de las incidencias que pueden darse en el procedimiento de apremio, como son la oposición del deudor, las tercerías y la suspensión de tal procedimiento de apremio.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Diferenciar entre procedimiento de recaudación y periodo de pago, especialmente en la fase ejecutiva.
- 2.** Conocer las circunstancias del pago, tanto en el periodo voluntario como en el ejecutivo e identificar el inicio y el fin de periodo voluntario de pago.
- 3.** Dominar las distintas consecuencias que puede producir la falta de pago de las deudas tributarias en periodo voluntario.
- 4.** Delimitar los supuestos de inicio del periodo ejecutivo.
- 5.** Entender el régimen jurídico del pago extemporáneo sin requerimiento previo.
- 6.** Determinar los supuestos de solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias.
- 7.** Comprender los presupuestos para el inicio del procedimiento de apremio.
- 8.** Identificar las distintas fases del procedimiento de apremio tendentes a la ejecución patrimonial.
- 9.** Conocer las principales incidencias del procedimiento de apremio, como la oposición y la suspensión del mismo.
- 10.** Entender el régimen de las actuaciones de asistencia mutua para el intercambio de información y la recaudación de créditos.
- 11.** Comprender el régimen de recuperación de ayudas de Estado que afecta al ámbito tributario.

1. La recaudación tributaria

1.1. Objeto de la recaudación

La **recaudación** tributaria (artículo 160 LGT) consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

Por lo tanto, la recaudación tiene por **objeto** el ingreso de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo en los plazos previstos en las normas tributarias¹. Sin embargo, también se aplica la normativa tributaria en materia recaudatoria a otros ingresos públicos regulados por el Derecho público², como las sanciones tributarias, los precios públicos o las multas de tráfico.

⁽¹⁾El artículo 83.1 incluye la recaudación entre las actividades administrativas tendentes a la aplicación de los tributos.

⁽²⁾Artículos 1 y 2 RGR

Derechos de naturaleza pública de la Hacienda pública

En este mismo sentido, el artículo 11 de la Ley General Presupuestaria establece que tanto el procedimiento como los efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública estatal se someten a lo dispuesto en la LGT y en el RGR.

No obstante, las cantidades adeudadas a la Seguridad Social se recaudan conforme a lo dispuesto en los artículos 25 a 37 del R. D. Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Esta **función** de recaudación deriva de la potestad de autotutela de la Administración que le habilita, como exigencia del principio de eficacia, entre otras cosas, a dictar sus propios actos declarativos de derechos y a proceder a su ejecución, sin perjuicio de un posterior control jurisdiccional.

La función recaudatoria

La función recaudatoria, así plasmada en los procedimientos de recaudación, se caracteriza por estar relacionada con la obligación tributaria material y con otras funciones gestoras, entendidas en un sentido amplio. Por una parte, está relacionada con la obligación tributaria, ya que el desarrollo del procedimiento de recaudación supone la extinción de la obligación tributaria, existiendo una evidente conexión entre el vencimiento de esta y los plazos del procedimiento de recaudación en periodo voluntario así como, en general, entre el pago y la recaudación.

Por otra parte, está relacionada con otras funciones de aplicación de los tributos, como el procedimiento de liquidación, porque constituye un presupuesto lógico y jurídico para el ejercicio de la función recaudatoria al determinar la deuda exigible.

Las fuentes normativas de la recaudación

La principal fuente normativa es la Ley General Tributaria, que dedica a esta materia el capítulo V de su título III (arts. 160-177). Esta norma, igual que su predecesora, regula

la recaudación en fase voluntaria en los preceptos dedicados al pago (en sede de extinción de las deudas tributarias), mientras que solamente regula en el procedimiento de recaudación lo relativo al procedimiento de apremio. Por otra parte, la actual LGT ha legalizado algunas cuestiones desarrolladas anteriormente por el RGR, como los plazos para ingresar las deudas.

La segunda fuente normativa en materia recaudatoria es el Reglamento general de recaudación, aprobado por R. D. 939/2005, de 29 de julio, que desarrolla en esta materia a la LGT.

En tercer lugar, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, dedica algún precepto a la recaudación (por ejemplo, su artículo 11 se refiere a la extinción de los derechos de naturaleza pública, y su artículo 12 regula algunas cuestiones del procedimiento de apremio).

Por último, el RGGIT, según su artículo 1.1, párrafo 2.º, "este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto en el Reglamento general de recaudación".

1.2. Órganos recaudadores

En la actualidad, la función recaudatoria es llevada a cabo íntegramente por órganos administrativos, sin perjuicio de la existencia de determinados entes colaboradores (entidades financieras que suscriben convenios de colaboración con la Agencia tributaria) en el pago de las deudas tributarias y su posterior ingreso en la Administración, así como en el desempeño de las funciones de caja.

Evolución de la gestión recaudatoria

La función recaudatoria ha experimentado una evolución desde su origen, caracterizado por una atribución a órganos no administrativos, hasta la situación actual, en que dicha función se caracteriza, precisamente, por ser de naturaleza exclusivamente administrativa.

De conformidad con las disposiciones reglamentarias, en el caso de **recursos del sistema tributario estatal y aduanero**³, es la **Agencia Estatal de la Administración Tributaria** quien tiene encomendada su recaudación, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo. No obstante, la recaudación en periodo voluntario de las tasas se realiza por el órgano de la Administración general del Estado u organismo autónomo que tenga atribuida su gestión.

⁽³⁾ Artículos 3 a 8 RGR

Recaudación de otros ingresos públicos

La recaudación de otros recursos de naturaleza pública se realiza, con carácter general, de acuerdo con los siguientes criterios:

- En **periodo voluntario** se efectúa directamente por las delegaciones de Economía y Hacienda (a no ser que su gestión corresponda a otros órganos de la Administración general del Estado o a sus organismos autónomos).
- En **periodo ejecutivo** se lleva a cabo por la AEAT previa remisión, si procede, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en periodo voluntario.

La gestión recaudatoria de los recursos propios de la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales corresponde en periodo voluntario a los órganos de la Administración general del Estado, organismos autónomos o entidades de Derecho público que la tengan atribuida y, en su defecto, por la AEAT, quien también tiene competencia en este aspecto en periodo ejecutivo.

A la AEAT le corresponde desempeñar la gestión recaudatoria que deba realizar España a favor de otros estados o entidades internacionales o supranacionales, en virtud de normas

sobre asistencia mutua entre los estados miembros de la UE o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

Por otro lado, además de la función recaudatoria, corresponde a los órganos de recaudación de la AEAT tanto la declaración de responsabilidad tributaria como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables y la decisión sobre el aplazamiento y fraccionamiento. También tienen competencias en materia de suspensión de las liquidaciones tributarias, en los términos de los artículos 43, 44 y 47 del RGRVA.

Por último, la AEAT puede hacerse cargo de la gestión recaudatoria de los recursos de Derecho público de otras administraciones públicas nacionales en virtud de ley o por convenio, así como realizar las actuaciones de colaboración en la gestión recaudatoria propia de otras administraciones públicas que fijen las leyes.

Los **órganos de recaudación del Estado**⁴ son los siguientes:

⁽⁴⁾Artículo 6 RGR

- Las unidades administrativas de la AEAT, centrales o periféricas, a las que las normas de organización específica atribuyan competencias en materia de recaudación.
- Las unidades administrativas de los órganos de la Administración general del Estado, organismos autónomos estatales y entidades de Derecho público estatales que tengan atribuida la gestión recaudatoria de los correspondientes recursos de Derecho público.
- La Dirección General del Tesoro y Política Financiera y las unidades administrativas de las delegaciones de Economía y Hacienda en los restantes casos.

Órganos de recaudación de las comunidades autónomas y de los entes locales

Tanto la LOFCA como la LRHL reconocen la competencia de las respectivas administraciones para la recaudación de sus tributos.

A los órganos de recaudación de las comunidades autónomas se refiere el artículo 7 RGR, en relación con lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. A su vez, el artículo 8 RGR hace referencia a los órganos de recaudación de los entes locales, en conexión con lo dispuesto en el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1.3. Facultades de los órganos de recaudación

La LGT regula una serie de potestades que corresponden a los órganos de recaudación⁵ en el ámbito de sus funciones:

⁽⁵⁾Artículos 162 LGT y 10 RGR

1) Para asegurar o efectuar el cobro de las deudas tributarias, podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios. A estos efectos, pueden desarrollar las mismas facultades reconocidas a la Inspección en el artículo 142 LGT, respecto del obligado al pago y de terceros:

- Examen de documentos, libros, contabilidad, ficheros, facturas, justificantes, bases de datos, programas, registros.
- Inspección de bienes, elementos explotaciones y cualquier otro antecedente o información.
- Entrada en las fincas, locales de negocio y lugares donde se desarrollen actividades sujetas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponibles y cualquier otro presupuesto de hecho de una obligación tributaria o exista alguna prueba de los mismos.

Trascendencia de la información requerida

A este respecto, la SAN del 8 de noviembre de 2010, entre otras, exige que el requerimiento de información deba referirse a la recaudación de una deuda ya liquidada, siempre que dicha información sea relevante desde el punto de vista tributario. En consecuencia, no pueden tomar decisiones en los procedimientos de recaudación correspondientes.

- Entrada en el domicilio fiscal, con las limitaciones recogidas en el artículo 113 LGT.
- Consideración de agentes de la autoridad y las autoridades públicas les prestarán la protección y el auxilio necesarios en el ejercicio de sus funciones.

Colaboración con los órganos de recaudación

Los obligados tributarios deberán atenderles y les prestarán la debida colaboración. Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos del órgano recaudador, este podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de tales resoluciones o requerimientos.

2) Adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda, en los términos de los artículos 81 y 146 LGT.

3) Requerimiento al obligado de la relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda.

4) Desarrollo de las actuaciones materiales necesarias en el curso del procedimiento de apremio.

5) A las anteriores funciones, el artículo 10 RGR añade que también pueden realizar las actuaciones de información previstas en los artículos 93 y 94 LGT.

1.4. Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria

Junto a los órganos administrativos que se han analizado, también pueden intervenir en la recaudación las entidades de crédito cuando así lo convengan o sean autorizadas por la Administración Tributaria.

A estos efectos, solamente pueden actuar como entidades que prestan el servicio de caja o como entidades colaboradoras⁶ las siguientes entidades de crédito:

- los bancos
- las cajas de ahorro
- las cooperativas de crédito

Carácter de las entidades colaboradoras

Tal como señala el artículo 9.2 RGR, la autorización para colaborar no atribuye el carácter de órganos recaudadores a tales entidades.

⁶Artículo 9.1 RGR

Tales entidades pueden desempeñar las siguientes funciones:

- **Prestación del servicio de caja a los órganos de recaudación**, mediante oficinas sitas en los locales de la Administración Tributaria, cuando suscriben el correspondiente convenio. En este caso, las entidades ingresan lo recaudado en una cuenta restringida a nombre del Tesoro público abierta en el banco de España en los términos del art. 29 RGR. Asimismo, se permite que las entidades que prestan el servicio de caja⁷ actúen también como colaboradoras en la recaudación.
- Por otro lado, **colaboración en la recaudación**⁸, ya que el pago puede realizarse en las entidades que hayan sido debidamente autorizadas, con independencia de que el obligado tributario tenga abierta o no en las mismas una cuenta. Su función consiste, básicamente, en recibir las autoliquidaciones y declaraciones, así como los correspondientes ingresos de los obligados al pago, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.

⁽⁷⁾Artículos 14 a 16 y 28 RGR

⁽⁸⁾Artículos 17 a 19 y 29 RGR

Gratuidad de la colaboración

La prestación del servicio de colaboración es gratuita (artículo 17.1 RGR).

Las entidades colaboradoras admitirán los ingresos efectuados por los obligados tributarios los días que sean laborables para estas durante el horario de caja, y seguidamente los abonarán en la correspondiente cuenta restringida (art. 19.3 RGR).

Obligaciones de las entidades colaboradoras en relación con los ingresos

Las entidades colaboradoras deben exigir la consignación del número de identificación fiscal en el documento de ingreso correspondiente, y comprobarán su exactitud (no siendo necesario cuando el Ministerio de Economía y Hacienda establezca que deban presentarse mediante una etiqueta adherida u otro medio de identificación en los que consten los datos de los obligados al pago).

Además, con carácter previo al abono en cuenta del ingreso, la entidad colaboradora debe comprobar, en primer lugar, la coincidencia exacta de la cuantía a ingresar con la cifra que aparece en la autoliquidación o documento de ingreso y, en segundo lugar, que tales documentos llevan adheridas las etiquetas de identificación (u otro medio de identificación), o que en ellos se consignen el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, el domicilio del obligado al pago y el número de identificación fiscal, así como el concepto y periodo a que se corresponde el mencionado pago.

Tras la comprobación de ambos extremos, la entidad colaboradora emitirá el justificante de pago correspondiente, que permitirá certificar el concepto del ingreso y demostrar que se ha efectuado en la cuenta del Tesoro (art. 19.4 RGR).

Responsabilidad de la entidad colaboradora

Por lo tanto, la entidad colaboradora no se responsabilizará de la exactitud de los datos consignados por los contribuyentes, excepto de la del NIF del declarante.

Pese a no tratarse de órganos de recaudación, ni poder desarrollar procedimientos, actuaciones ni actos integrantes de la función recaudatoria, la entrega del justificante del pago realizado en ellas tiene, en principio, pleno efecto

⁽⁹⁾Artículos 61.1 LGT y 34.4 RGR

liberatorio para el obligado tributario desde la fecha consignada en dicho justificante y por el importe que en él figura (salvo que se demuestre fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe), con independencia de si lo trasladan o no a la Hacienda pública. Paralelamente, a partir de ese momento y por dicho importe, es la entidad de crédito la que queda obligada frente a la Hacienda pública⁹.

El posterior ingreso de estas entidades en el Tesoro público se efectuará en una cuenta restringida, devengando (si lo hicieran con retraso) intereses de demora. Así, se prevé expresamente en el artículo 17.1 de la Ley General Presupuestaria.

El devengo de intereses de demora por el retraso en el ingreso

Como señala, entre otras, la STS de 16 de abril de 1997, son exigibles intereses de demora en el retraso en el ingreso en la cuenta del Tesoro por causas debidas a la entidad bancaria que recibió la orden de transferencia en plazo, al ser una entidad colaboradora, ya que tiene una relación de servicio con la Hacienda de cuyas deficiencias no puede responder el obligado al pago.

Efectos liberatorios del pago

La jurisprudencia reconoce los efectos liberatorios a los ingresos realizados en entidades colaboradoras, con independencia de las posteriores anomalías o vicisitudes que estas provoquen o padezcan (entre otras, STS de 28 de abril de 1988 y de 15 de abril de 1992).

2. Periodos y procedimientos de recaudación

2.1. Diferencias entre periodo y procedimiento de recaudación

Desde el punto de vista temporal, el pago de las deudas tributarias (artículos 160.2 LGT y 2 RGR) en los procedimientos de recaudación puede realizarse en dos periodos: el periodo voluntario y el periodo ejecutivo.

1) **El periodo voluntario**¹⁰. En él, el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto, de manera que la Administración adopta una posición pasiva o de simple espera a que se produzca el pago. Por otro lado, la deuda exigida es la inicial resultante de una liquidación o una autoliquidación.

⁽¹⁰⁾Artículo 62 LGT

2) **El periodo ejecutivo**. La Administración puede llevar a cabo la recaudación coactivamente fuera del plazo voluntario utilizando los medios de compulsión que a su disposición pone el ordenamiento tributario, mediante el procedimiento de apremio. Además, la deuda a la que deberá hacer frente el obligado tributario no es solo la inicial, pues el inicio de este periodo produce el devengo de los intereses de demora y del recargo del periodo ejecutivo.

Devengo y exigibilidad de otras prestaciones

A pesar de que se devenguen estas prestaciones, no siempre van a ser exigibles (es el caso de los intereses de demora), o es posible que la cuantía exigible varíe (como sucede con los recargos del periodo ejecutivo).

El periodo voluntario siempre existe. Es decir, siempre que existe una deuda por pagar, tanto liquidada como autoliquidada, se concede al obligado tributario un periodo voluntario para efectuar el pago. En cambio, el periodo ejecutivo no siempre existirá (porque la deuda haya sido satisfecha en periodo voluntario o por otros motivos).

Ambos procedimientos son concurrentes en la realización del crédito tributario, pero no alternativos, ya que para el desarrollo de uno de ellos es presupuesto la finalización del plazo fijado para el otro. Por consiguiente, en los casos en los que existe el periodo ejecutivo, siempre va precedido del periodo voluntario.

A este respecto, es importante subrayar que los conceptos *periodo* y *procedimiento* no son equiparables. El **periodo** es la dimensión temporal en que se desarrolla el procedimiento, y el **procedimiento** es un conjunto de actos relacionados entre sí, encaminados a la consecución de una finalidad común, lo cual tiene trascendencia especialmente en la fase ejecutiva de la recaudación.

En efecto, el **periodo ejecutivo** constituye el aspecto temporal de la recaudación ejecutiva. Se inicia automáticamente por el mero transcurso de cierto plazo (generalmente, al día siguiente de finalizar el periodo voluntario) y la deuda a pagar en este periodo puede ser, en ocasiones, menor que la deuda a pagar en el procedimiento de apremio.

El **procedimiento ejecutivo** o de apremio (o vía de apremio) es el conjunto de actuaciones administrativas tendentes al cobro ejecutivo de las deudas tributarias. No puede iniciarse más que con el correspondiente acto administrativo (la providencia de apremio), al igual que todo procedimiento. Por consiguiente, el procedimiento de apremio necesariamente se desarrolla tras la apertura del periodo ejecutivo.

Por lo tanto, no todos los ingresos efectuados tras la finalización del periodo voluntario se realizan necesariamente en el periodo ejecutivo, pues puede que se efectúe un ingreso extemporáneo sin requerimiento previo¹¹ antes de que se inicie el periodo ejecutivo.

(11) Artículo 27 LGT

Por otro lado, no todos los ingresos realizados en el periodo ejecutivo se producen en el seno de un procedimiento de apremio, puesto que es posible que se pague la deuda en periodo ejecutivo, pero antes de iniciarse el correspondiente procedimiento de apremio; es decir, antes de que se notifique la providencia de apremio¹².

(12) Artículo 28.2 LGT

Generalmente, en los casos en los que no se produce el pago en el periodo voluntario, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de finalizar el periodo voluntario, pero no siempre el periodo ejecutivo sigue al periodo voluntario:

- En el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, pero sin realizar el ingreso¹³, el periodo ejecutivo no se inicia al día siguiente de finalizar el periodo voluntario, sino al día siguiente de la presentación. Por consiguiente, en estos casos media un espacio temporal entre el final de los plazos del periodo voluntario fijados en las normas propias de cada tributo y el inicio del periodo ejecutivo.
- Es posible que el periodo ejecutivo no se inicie, a pesar de haber concluido el periodo voluntario, cuando se ingresan las autoliquidaciones fuera de plazo espontáneamente¹⁴; esto es, sin requerimiento administrativo. El

(13) Artículo 161.1.b LGT

(14) Artículo 27 LGT

ingreso realizado en este lapso temporal tiene la consideración de **pago extemporáneo**.

En definitiva, en materia de recaudación es importante tener presente las siguientes reglas:

- No es lo mismo pagar en plazo que fuera de él, pues no se puede hacer de peor condición al obligado tributario que cumple con la obligación material de pago en periodo voluntario que una vez que ha transcurrido.
- Como norma general, cuanto antes se paga, el importe de la deuda a satisfacer es menor.
- El ordenamiento tributario contempla medidas para incentivar o facilitar el pago, aunque sea fuera del periodo voluntario (aplazamiento y fraccionamiento del pago, recargos por cumplimiento espontáneo fuera de plazo, etc.).
- Las consecuencias para el obligado tributario de pagar espontáneamente no son tan gravosas como si lo hiciera tras el correspondiente requerimiento de la Administración Tributaria.

2.2. Unicidad o pluralidad de procedimientos de recaudación

La doctrina se ha planteado si existe un único procedimiento de recaudación (el de apremio) o si, por el contrario, se puede hablar de varios procedimientos de recaudación.

Las opiniones doctrinales

Un sector doctrinal niega el carácter propiamente de procedimiento a la recaudación en periodo voluntario, entendiendo que se trata simplemente de un aspecto temporal de la recaudación. Para este sector, las actuaciones internas de la Administración para su contabilización, control y fiscalización no son suficientes para admitir la existencia de un procedimiento, al permanecer ocultas al obligado tributario y por no afectarle en modo alguno. Así pues, estos autores predicán el carácter unitario del procedimiento de recaudación, pero con dos fases o periodos bien diferenciados: el voluntario y el de apremio.

En cambio, otro sector de la doctrina considera (de forma acertada a nuestro juicio) que para dar satisfacción al interés público subyacente en la función recaudatoria, esto es, hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria puede ejercer una serie de potestades, cada una de las cuales se manifiesta en el correspondiente procedimiento. De ahí que en materia recaudatoria se pueda hablar, en puridad, de la existencia de una pluralidad de procedimientos, tendentes todos y cada uno de ellos al cobro de los créditos tributarios y demás de Derecho público, que son el ejercicio de una potestad administrativa concreta.

Actos internos en periodo voluntario

Si bien es cierto que los actos que integran el procedimiento de recaudación en periodo voluntario son actuaciones internas de la Administración para su contabilización, control y fiscalización, este carácter interno no es suficiente para negar la existencia de un auténtico procedimiento.

Los principales procedimientos mediante los que se manifiesta la función recaudatoria son, como ya hemos analizado, el **procedimiento de recaudación en periodo voluntario** y el **procedimiento ejecutivo**, también denominado vía o procedimiento de apremio.

Junto a estos procedimientos pueden coexistir eventualmente otros procedimientos de recaudación distintos: unos iniciados a **instancia del obligado al pago** y otros **de oficio**. Esto ocurre, entre otros, con el procedimiento para la concesión de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda tributaria (artículos 65 LGT y 44 a 54 RGR), iniciado a instancia de parte; el procedimiento para la concesión de compensación a instancia del obligado al pago (artículo 56 RGR); el procedimiento para aceptar la propuesta del obligado tributario de pagar de las deudas tributarias mediante bienes integrantes del patrimonio histórico español (artículo 40 RGR); el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria para exigir el pago a los responsables del tributo, que se inicia de oficio (artículos 174 a 176 LGT y 124 a 126 RGR) o el procedimiento frente a los sucesores de las deudas tributarias (artículos 177 LGT y 127 RGR), que también se inicia de oficio.

3. El pago en el procedimiento de recaudación

3.1. Objeto del pago

El objeto del ingreso tributario es, en todo caso, una suma de dinero determinada de acuerdo con lo previsto en la ley que se debe entregar al ente público, pese a que, en ocasiones, se utilicen para ello efectos timbrados o se cumpla la prestación entregando un bien, tal y como permiten ciertos impuestos.

El pago con bienes del patrimonio histórico

En estos casos subyace una finalidad extrafiscal, como la protección del patrimonio histórico español, pero que no desvirtúa la finalidad principal, que es entregar una suma de dinero.

La deuda tributaria que debe satisfacerse viene regulada en el artículo 58 LGT:

- Como componentes esenciales de la deuda tributaria se encuentran no solo la cuota liquidada, sino también los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.
- Asimismo, existen otros elementos que pueden accidentalmente llegar a integrar la deuda tributaria, entre los que se encuentran los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, los recargos por declaración extemporánea, los intereses de demora y los recargos del periodo ejecutivo.

3.2. Legitimación y falta de competencia

1) Legitimación para efectuar el pago

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. Es decir, que además de que el pago lo realice el propio obligado tributario o, en su caso, su representante, el ordenamiento tributario admite el pago por tercero¹⁵.

⁽¹⁵⁾Artículo 33.1 RGR

Ahora bien, es importante tener en cuenta que el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

2) Falta de competencia para recibir el pago

En alguna ocasión es posible que el pago se efectúe a un órgano que no tiene competencia para recibirlo.

En estos casos, los pagos realizados a órganos no competentes¹⁶ para recibir pagos o personas no autorizadas para ello, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurran.

(16) Artículo 33.3 RGR

3.3. Forma y momento del pago

1) Forma del pago

El pago de la deuda tributaria (artículos 60 LGT y 33.4 RGR) podrá realizarse por los siguientes medios: en efectivo, en efectos timbrados y en especie.

La elección de uno u otro medio no depende exclusivamente de la voluntad del obligado tributario ni de la Administración, sino que es la normativa reguladora de cada tributo la que lo determina o permite. A falta de disposición expresa, el pago deberá realizarse en efectivo.

En cuanto al **pago en efectivo**, puede realizarse siempre en dinero de curso legal cualesquiera que sean los órganos de recaudación competentes, el periodo de recaudación y la cuantía de la deuda.

Asimismo, se podrá realizar el pago en efectivo de las deudas y sanciones tributarias por alguno de los siguientes medios: cheque, tarjeta de crédito y débito, transferencia bancaria y domiciliación bancaria y cualquiera otro autorizado por el Ministerio de Economía y Hacienda. Los pagos realizados por tarjeta de crédito y débito, así como lo realizados por transferencia y domiciliación bancaria¹⁷, son admisibles cuando así se establezca de forma expresa en una norma tributaria.

Abono en cuenta y pago telemático

Es posible pagar por vía telemática las deudas tributarias mediante el abono en cuenta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la resolución de 3 de junio de 2009 de la Dirección General de la Agencia estatal de Administración Tributaria.

(17) Artículo 34.1 RGR

A estos efectos, la deuda se entiende pagada en efectivo cuando se realiza el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades prestadoras del servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas a recibir el pago. Por otro lado, las órdenes de pago¹⁸ dadas por el obligado tributario a las entidades de crédito u otras personas autorizadas para recibir el pago no surten efectos por sí solas frente a la Hacienda pública.

(18) Artículo 34, apdos. 3 y 5, RGR

Pago mediante cheque

Los pagos a realizar en las entidades que presten el servicio de caja pueden efectuarse mediante cheque¹⁹, que debe reunir los siguientes requisitos (adicionales a los contemplados en la normativa mercantil):

(19) Artículo 35 RGR

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

Los pagos a realizar en las cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera también pueden efectuarse mediante cheque, que debe reunir los siguientes requisitos (además de los previstos desde un punto de vista mercantil):

- 1) Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado al Banco de España.
- 2) Incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del librado (que debe expresarse debajo de la firma con claridad).

Pago mediante tarjeta de crédito y débito

(20) Artículo 36 RGR

Resulta admisible el pago mediante tarjeta de crédito y débito²⁰ ante las entidades de crédito que presten el servicio de caja, siempre que la tarjeta a utilizar se incluya entre las admitidas en cada momento por tales entidades. El límite del pago está determinado por el asignado por la entidad emisora individualmente a cada tarjeta. No puede simultanearse para un mismo documento de ingreso esta forma de pago con otro tipo de medio. Por último, conviene destacar que el importe ingresado de esta manera no puede mino- rarse como consecuencia de la utilización de descuentos en la utilización de tales tarjetas.

Finalmente, debemos señalar que puede utilizarse en el pago telemático de los tributos, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de 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.

Pago mediante transferencia bancaria

(21) Artículo 37 RGR

En este caso, se entiende realizado el pago en la fecha en que entra el importe correspondiente en la entidad que preste el servicio de caja (y, a partir de ese momento, el obligado al pago queda liberado frente a la Hacienda pública).

El RGR prevé que la Administración establecerá las condiciones para utilizar el pago mediante transferencia bancaria²¹ por vía telemática.

Pago mediante domiciliación bancaria

(22) Artículo 38 RGR

Se exigen los siguientes requisitos para que sea admisible el pago mediante domiciliación bancaria²²:

- 1) Que el obligado tributario sea titular de la cuenta en la que se domicilie el pago y que la misma esté abierta en una entidad de crédito (si bien se autoriza a la Administración a que admita la domiciliación del pago en una cuenta que no sea de titularidad del obligado al pago cuando el titular de la misma autorice dicha domiciliación).
- 2) Que el obligado tributario comunique su orden de domiciliación a los órganos administrativos.

Si el cargo en cuenta no se produce o tiene lugar fuera de plazo por causa no imputable al obligado tributario, no le serán exigibles recargos, intereses de demora ni sanciones (sin perjuicio de los intereses de demora que proceda exigir a la entidad por dicha falta de pago o retraso).

Finalmente, también se prevé que la Administración establezca las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

En relación con el **empleo de efectos timbrados**, debemos señalar que solo procede cuando así se disponga en la normativa de un tributo. Es el caso del ITPAJD para las letras de cambio y contratos de arrendamiento de bienes inmuebles.

Clases de efectos timbrados

Se consideran efectos timbrados²³:

- El papel timbrado común.
- El papel timbrado de pagos al Estado.
- Los documentos timbrados especiales.
- Los timbres móviles.
- Los aprobados por orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

(23) Artículo 39.1 RGR

El RGR²⁴ se remite a las normas de los tributos que los admiten en cuanto al empleo, forma, estampación, visado, inutilización, condiciones de canje y demás características de los mismos.

(24) Artículo 39.2 RGR

Por último, el **pago en especie**²⁵, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, solo procede cuando así lo prevea la ley y siguiendo el procedimiento detallado en el RGR. Se prevé dicha posibilidad en el caso del IRPF, en el del IS, en el del IP y en el del ISD. Consiste en el pago mediante la entrega de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español.

(25) Artículo 40 RGR

Admisión del pago en especie

Esta posibilidad se incluye a partir de la modificación de la Ley 13/1985, de 25 de junio, reguladora del patrimonio histórico español, operada por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Procedimiento para pagar en especie

El obligado tributario que desee acogerse a esta última modalidad de pago debe solicitarlo al órgano de recaudación competente, y debe aportar la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos, en principio, por el órgano competente del Ministerio de Cultura.

La solicitud puede presentarse tanto en periodo voluntario como en ejecutivo. En el primer caso, la solicitud impide el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora; en el segundo caso, la solicitud puede presentarse 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, y no tendrá efectos suspensivos.

La resolución debe notificarse en el plazo de seis meses. Si se dicta acuerdo de aceptación del pago en especie, su eficacia queda condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos.

Decisión discrecional

Según la STS de 7 de marzo de 2017, la decisión de aceptar o no este tipo de pago es discrecional, dado que no puede ser obligada la Administración a aceptarlo, si bien está obligada a notificar su no aceptación.

Supuestos de inadmisibilidad de la solicitud de pago en especie

Según el artículo 40.2 RGR, los supuestos en los que es inadmisibile la solicitud de pago en especie son los siguientes. En primer lugar, cuando 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. En segundo lugar, 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 pago en especie. En tercer lugar, cuando la autoliquidación haya sido presentada tras iniciarse un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. Y, finalmente, cuando sea reiterativa

de otras solicitudes de pago en especie anteriores que hayan sido objeto de denegación previa y no contenga modificación sustancial respecto a la primera solicitud denegada, y, en particular, cuando el fin sea dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria. Se considerará que este es el fin cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido proporcionados anteriormente y la inadmisión deberá ser motivada.

La inadmisión de la solicitud deberá ser motivada y determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos. Sin embargo, frente a este acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de una reclamación o un recurso económico-administrativo.

2) Momento del pago

Dados los términos perentorios del periodo voluntario de pago, asume especial significado el momento en que la prestación se entiende satisfecha; es decir, el momento en el que se entiende realizado el ingreso y satisfecha la prestación tributaria, ya que será el momento relevante para saber, en cada modalidad del plazo voluntario, si ha habido cumplimiento o no del mismo por parte del obligado tributario.

La determinación del momento en que surte efecto el pago varía en función del medio de pago utilizado.

- Cuando se paga en efectivo²⁶, el momento en el que surte efecto el pago es el día en que se realizó el ingreso en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas para su admisión. (26) Artículo 61.1 LGT
- Si se paga mediante cheque²⁷, quedará liberado el obligado desde su entrega en la entidad que presta el servicio de caja por el importe satisfecho si se hace efectivo. (27) Artículo 35 RGR
- Si se paga mediante transferencia bancaria²⁸, se entiende realizado el pago en la fecha en que entra el importe correspondiente en la entidad que preste el servicio de caja. (28) Artículo 37.1 RGR
- Cuando se paga mediante domiciliación bancaria²⁹, el pago, en este caso, se considera efectuado en la fecha del cargo en cuenta de dichas domiciliaciones. (29) Artículo 38.2 RGR
- En el caso de los efectos timbrados³⁰, se entiende satisfecha la deuda tributaria cuando se utilicen aquellos en la forma que reglamentariamente se determine. (30) Artículo 61.2 LGT
- Finalmente, el acuerdo por el que se acepta el pago en especie³¹, surtirá los efectos del pago en el momento señalado en las normas que lo regulen; esto es, desde la fecha de entrega de los bienes. (31) Artículo 61.3 LGT

3.4. Lugar y plazos del pago

1) Lugar del pago

Las deudas tributarias (artículo 33.2 RGR) pueden pagarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que 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 se prevea.

Respecto al concreto lugar del ingreso³², este se podrá realizar:

⁽³²⁾Artículo 12 RGR

- en la tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera
- en las entidades de crédito que presten el servicio de caja
- en las entidades colaboradoras en la recaudación
- en las aduanas
- en las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito
- en las cajas de los órganos gestores
- en cualquier otro lugar establecido por el ministro de Economía y Hacienda

Del tenor literal del artículo 12 RGR se deduce que, con carácter general, compete al obligado al pago la elección del lugar del pago. No obstante, esta regla sufre algunas excepciones.

Algunas deudas deben satisfacerse necesariamente en las entidades que presten el servicio de caja. Se trata de aquellos casos en que así se establezca por el ministro de Economía y Hacienda³³.

⁽³³⁾Artículo 15 RGR

En este contexto, las entidades colaboradoras³⁴ no pueden admitir ingresos que deban realizarse obligatoriamente en las entidades que presten el servicio de caja.

⁽³⁴⁾Artículo 18.2 RGR

En concreto, en las entidades colaboradoras³⁵ pueden ingresarse las siguientes deudas:

⁽³⁵⁾Artículo 18.1 RGR

- Las que resulten de autoliquidaciones presentadas en los modelos reglamentariamente establecidos, así como de aquellas cuya presentación se efectúe por vía telemática.

- Las notificadas a los obligados tributarios como consecuencia de liquidaciones practicadas por la Administración, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo.
- Cualesquiera otras, salvo que el ministro de Economía y Hacienda haya determinado que deban presentarse obligatoriamente mediante las entidades que presten el servicio de caja.

2) Plazos del pago

Los plazos para pagar tanto en periodo voluntario como en el procedimiento de apremio son los señalados en el artículo 62 LGT. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que si el vencimiento de alguno de estos plazos coincide con un sábado o un día inhábil, se traslada al primer día hábil siguiente³⁶.

En relación con los plazos, debemos mencionar la existencia de dos supuestos en los que **el ingreso de la deuda puede suspenderse**, total o parcialmente, sin aportación de garantías. Se trata de los siguientes casos:

1) A instancia de parte³⁷, cuando 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 se aplique a la cancelación de la deuda cuya suspensión se solicita.

2) Cuando se compruebe que por la misma operación se ha pagado a la misma u otra Administración una deuda tributaria, o bien se ha soportado la repercusión de otro impuesto³⁸, si el pago realizado o la repercusión soportada son incompatibles con la deuda exigida y el obligado no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Si el tributo que procede fue el primero liquidado, se anula la segunda liquidación y se devuelven las cantidades ingresadas respecto de esta última.

3.5. Justificantes y certificados de pago

A toda persona que efectúa el pago le asiste el derecho a que se le entregue el correspondiente justificante del pago (artículo 41.1 RGR).

Tienen la consideración de **justificantes de pago**³⁹ los siguientes documentos:

- Los recibos.
- Las cargas de pago suscritas o validadas por los órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.
- Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.

⁽³⁶⁾Artículo 11.2 RGR

Cómputo de los plazos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, estos se entenderán hábiles (no naturales) y quedarán excluidos como tales los sábados, que se consideran inhábiles.

⁽³⁷⁾Artículo 62.8 LGT

⁽³⁸⁾Artículos 62.9 LGT y 42 RGR

⁽³⁹⁾Artículo 41.2 RGR

- Cualquier otro documento que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda y los determinados por la normativa reguladora del pago por vía telemática.

Ahora bien, cuando se utilicen efectos timbrados, los justificantes de pago son los propios efectos debidamente inutilizados. Y cuando se paga en especie, el justificante es la certificación emitida por el órgano competente en la que conste haberse realizado la entrega o puesta a disposición de los bienes.

Finalmente, debe señalarse que el obligado al pago tiene derecho a solicitar a la Administración la emisión de un **certificado acreditativo del pago**⁴⁰ realizado.

(40) Artículo 41.7 RGR

3.6. Imputación y consignación del pago

1) Imputación del pago

Las deudas tributarias son autónomas⁴¹, de forma que el obligado al pago a quien correspondan varias deudas, puede imputar cada pago que realice a la deuda tributaria que decida.

(41) Artículo 63 LGT

Por otro lado, si la Administración cobra una deuda de vencimiento posterior, ello no significa la extinción del derecho de la Administración a recibir el pago de las anteriores en descubierto.

Y, finalmente, si en fase de ejecución forzosa se acumulan diferentes deudas tributarias correspondientes al mismo obligado tributario, pero no pueden extinguirse totalmente, la Administración aplica el pago a la deuda más antigua (atendiendo a la fecha en que cada deuda fue exigible).

2) Consignación del pago

La normativa tributaria permite a los obligados tributarios que consignen el importe de sus deudas (y también de las costas devengadas) en la Caja General de Depósitos. Dicha consignación⁴² produce efectos liberatorios o suspensivos.

(42) Artículo 64 LGT

Los casos en los que puede procederse a la consignación⁴³ son los siguientes:

(43) Artículo 43 RGR

- Interposición de recursos o reclamaciones.
- Inadmisión del pago, cuando debiera haberse admitido, por parte de la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que prestan el servicio de caja o las restantes personas o entidades autorizadas para recibir el pago, cuando debieran haberlo admitido.

- Inadmisión del pago por tales personas o entidades por causa de fuerza mayor.

Efectos de la consignación

En función de la causa que motiva la consignación, los efectos difieren:

- En el caso de la interposición de recurso o reclamación, la consignación suspende la ejecución del acto impugnado desde el momento en que se haya realizado.
- En los restantes supuestos, produce efectos liberatorios del pago a partir de la fecha en que se efectúe y por el importe consignado si el obligado al pago lo comunica al órgano de recaudación.

4. La recaudación en periodo voluntario

4.1. Caracteres e inicio del periodo voluntario

El procedimiento de recaudación en periodo voluntario (artículos 60 a 65 y 160 LGT) consiste en el ingreso de la deuda tributaria liquidada y notificada al obligado tributario, o bien en el ingreso de una deuda autoliquidada por el propio obligado, dentro de los plazos legales o reglamentariamente establecidos a tal efecto y con los medios admitidos en nuestro ordenamiento.

Este procedimiento se caracteriza por las siguientes notas:

- 1) La Administración no actúa en este caso coercitiva o compulsivamente sobre el obligado al pago, sino que se conceden unos plazos al obligado tributario para que, de forma voluntaria, efectúe el ingreso de la deuda.
- 2) La Administración mantiene una actitud eminentemente pasiva, al aguardar simplemente a que se efectúe el pago por parte de los obligados a realizarlo. Además, puede o no poner fin a la aplicación de los tributos, en función de si tiene lugar o no el pago de la deuda, al tiempo que también puede originar la extinción de la deuda tributaria si se realiza correctamente. En caso de que no se produzca el ingreso de forma voluntaria, se efectuará el cobro por el procedimiento de apremio.

El **inicio del procedimiento de recaudación en periodo voluntario** se produce cuando la deuda es exigible, es decir, cuando la cuantía de la deuda está determinada; en consecuencia, se halla condicionado por el desarrollo del procedimiento de gestión:

- A través de liquidaciones notificadas por la Administración, la liquidación administrativa es el presupuesto de exigibilidad y el acto que inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario.
- Mediante autoliquidación por el obligado tributario, en cuyo caso el presupuesto de exigibilidad de la deuda será este acto del obligado, que inicia al mismo tiempo el procedimiento de gestión y el del pago de la deuda. La exigibilidad se produce por imperativo legal.

Lectura recomendada

J. M. Tejerizo López (2004). "Procedimientos de recaudación". En: Varios autores. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

El concreto momento del inicio del procedimiento de recaudación en periodo voluntario⁴⁴ se produce por las siguientes circunstancias:

(44) Artículo 68.1 RGR

- La notificación de la liquidación al obligado al pago.
- La apertura del respectivo plazo recaudatorio cuando se trate de los recursos que sean objeto de notificación colectiva y periódica (así sucede en algunos tributos locales como el impuesto sobre bienes inmuebles).
- La fecha de comienzo del plazo señalado para su presentación cuando se trate de autoliquidaciones.

4.2. Finalización del periodo voluntario

La finalización del procedimiento de recaudación en periodo voluntario⁴⁵ tiene lugar en los siguientes casos:

(45) Artículo 68.2 RGR

- El día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso señalados en el artículo 62 LGT.
- El día de finalización del plazo en los tributos de cobro periódico de notificación colectiva.
- El día de finalización del plazo para la presentación de las autoliquidaciones, si bien cuando se trata de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo, pero sin efectuar el ingreso o sin presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, el periodo voluntario vence el mismo día en que se ha presentado dicha autoliquidación.

Los obligados tributarios pueden satisfacer, total o parcialmente, las deudas en periodo voluntario. Por el importe no ingresado se iniciará, en su caso, el periodo ejecutivo (artículo 68.3 RGR).

Deudas liquidadas no exigibles

En ciertos casos, se prevé la no exigibilidad de algunas deudas tributarias liquidadas por la Administración. Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Orden de 23 de septiembre de 1998, por la que se desarrolla el artículo 16 de la Ley General Presupuestaria en relación con determinadas liquidaciones tributarias, no serán notificadas al contribuyente ni, en consecuencia, exigidas las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que sean relativas a impuestos estatales gestionados por la AEAT.
- Que el importe a ingresar no exceda de 6 €, ya que dicha cuantía es insuficiente para la cobertura del coste de su exacción.
- Que rectifiquen autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones que lleven aparejado un ingreso.

- Que se considere improcedente la apertura de expediente sancionador por los hechos determinantes de la diferencia entre la autoliquidación y la liquidación.

Además, de acuerdo con el artículo 2 de la citada Orden, en el caso de liquidaciones que rectifiquen autoliquidaciones con solicitud de devolución (o a compensar o que no lleven aparejado un ingreso) en las que concurran las demás anteriores circunstancias, no se exigirá el importe a ingresar que resulte de las mismas, sin perjuicio de la notificación al contribuyente de la liquidación practicada.

4.3. Plazos de ingreso

Los plazos de ingreso en periodo voluntario⁴⁶ son los siguientes:

⁽⁴⁶⁾Artículo 62 LGT

1) En caso de liquidación administrativa notificada al obligado tributario, el plazo se iniciará a partir de la fecha de notificación, extendiéndose:

a) Si se ha recibido la notificación entre los días 1 a 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el día inmediato hábil posterior.

Plazo ingreso y notificación

A estos efectos, la notificación de la correspondiente liquidación debe contener la indicación del lugar, plazo y forma de pago de la deuda.

Ejemplo

El día 3 de marzo, la Sra. Martínez recibe una notificación de una liquidación practicada por la Inspección correspondiente a dos ejercicios anteriores del IRPF.

La Sra. Martínez podrá realizar el pago de la deuda notificada hasta el día 20 de abril (si es hábil), de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.2.a) LGT.

b) Si se ha recibido la notificación entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o el día inmediato hábil siguiente.

Ejemplo

La empresa VENDABIEN, S. A. recibe el día 18 de septiembre la notificación de una liquidación practicada por la Inspección correspondiente al primer trimestre del IVA.

La empresa tiene de plazo hasta el día 5 de noviembre (si es hábil) para realizar el pago en periodo voluntario, conforme a lo establecido en el artículo 62.2.b) LGT.

2) En caso de liquidación de tributos aduaneros, se inicia igualmente al ser notificada la liquidación, abarcando los plazos que fija su propia normativa (treinta días desde que son contraídas, según el artículo 8 R. D. Ley 1299/1986, de 28 de junio).

3) Si se trata de tributos autoliquidados por los sujetos pasivos, los plazos son los señalados en las normas reguladoras de cada tributo.

4) Para tributos de notificación colectiva y periódica, los correspondientes periodos cobratorios serán los que estén establecidos en sus normas reguladoras, señalándose, con carácter general, que cuando las mismas no establezcan un plazo concreto, este será único y abarcará desde el día 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior. No obstante, la Administración competente podrá modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.

5) En el caso de deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, si no se dispone otro plazo en su regulación especial, se satisfacen simultáneamente con la realización del hecho imponible, por la propia mecánica del medio de pago.

Ejemplos

En el IRPF, el plazo de ingreso comienza generalmente el 1 de mayo y finaliza el 30 de junio. En el ITP, el ingreso debe realizarse en los treinta días siguientes a la transmisión.

5. Consecuencias de la falta de pago y cumplimiento extemporáneo

5.1. Consecuencias de la falta de pago

Una vez finalizado el periodo voluntario sin que se haya efectuado el ingreso, se pueden producir cinco consecuencias:

1) En primer lugar, se devengan los intereses de demora⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Artículo 26.1 LGT

2) En segundo lugar, se puede iniciar el periodo ejecutivo⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Artículo 161.1 LGT

3) En tercer lugar, el inicio del periodo ejecutivo determina el devengo de los recargos del periodo ejecutivo⁴⁹ (de un 5%, un 10% o un 20%).

⁽⁴⁹⁾Artículo 161.4 LGT

4) En cuarto lugar, una vez abierto el periodo ejecutivo, es posible iniciar el procedimiento de apremio⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Artículo 161.3 LGT

5) Finalmente, se inicia el periodo de prescripción⁵¹ para exigir el pago de la deuda tributaria o, en su caso, para liquidarla.

⁽⁵¹⁾Artículo 67.1 LGT

5.2. Inicio del periodo ejecutivo

El periodo ejecutivo (artículos 161.1 LGT y 69.1 RGR) comienza automáticamente como consecuencia de que el deudor haya dejado transcurrir el plazo de pago en periodo voluntario sin haber pagado la deuda.

No obstante, esta afirmación debe matizarse, en el sentido de que para que una deuda sea reclamable en periodo ejecutivo es preciso que se trate de una **deuda cuya existencia y cuantía sea conocida por la Administración**, lo cual sucede en dos supuestos:

1) Cuando es la propia Administración Tributaria quien ha practicado la liquidación de la deuda (fruto de un procedimiento de comprobación o investigación, o bien en el caso de los tributos que se gestionan mediante declaración).

2) Bien porque la deuda ha sido reconocida por el propio obligado tributario al presentar dentro o fuera del periodo voluntario su autoliquidación, pero no la acompaña del ingreso correspondiente.

El **periodo ejecutivo se inicia**⁵² en momentos distintos según la clase de deuda de que se trate: deudas exigibles con base en un acto de liquidación (letra *a*) del artículo 161.1 LGT) y deudas exigibles mediante el procedimiento de autoliquidación (presentadas sin ingreso dentro o fuera del periodo voluntario, letra *b*) del artículo 161.1 LGT):

(52) Artículo 161.1 LGT

1) Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso.

Ejemplo

La Sra. Gómez solo paga en el periodo voluntario (que finaliza el 20 de septiembre) la mitad del importe del IBI, puesto que se ha quedado en el paro y no puede asumir el pago de la totalidad de la deuda tributaria, que asciende a 300 €.

Al día siguiente de la finalización del periodo voluntario (esto es, el 21 de septiembre) se inicia automáticamente el periodo ejecutivo para la parte de la deuda tributaria pendiente de pago (150 €), de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a) LGT.

2) Mientras que en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, al día siguiente de la presentación de aquella.

Ejemplo

El Sr. Fernández presenta su autoliquidación del IRPF en el periodo voluntario (que finalizaba el 30 de junio), pero sin realizar el ingreso de la deuda.

Al tratarse de un tributo gestionado mediante autoliquidación y haber presentado la autoliquidación en periodo voluntario, se inicia el periodo ejecutivo de forma automática al día siguiente de la finalización de dicho periodo voluntario (el 1 de julio), conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1. b) LGT.

Por ello, en los casos de tributos exigibles mediante autoliquidación, si el obligado tributario no la presenta, no se inicia el periodo ejecutivo y la Administración no estará en condiciones de poner en marcha el procedimiento de apremio, al desconocer incluso la existencia de la deuda. Lo que se produce en estos casos con el vencimiento del periodo reglamentario de ingreso será el nacimiento de la facultad de la Administración para liquidar dicha deuda. Es a partir de este momento cuando tiene inicio el periodo de prescripción del derecho a liquidar, cuyo ejercicio requerirá una actividad de investigación o comprobación por la Administración.

Por último, la normativa tributaria recoge diversos supuestos en los que, por una actuación del obligado tributario, **no llega a iniciarse el periodo ejecutivo temporalmente:**

- La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación dentro del periodo voluntario⁵³ impide el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de los correspondientes expedientes.
- De igual forma, la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción⁵⁴ impide el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya transcurrido el plazo de pago voluntario. Además, si se obtiene la suspensión de la ejecutividad del acto recurrido⁵⁵.
- En tercer lugar, cuando el interesado impugna una deuda tributaria en vía de reposición o en vía económico-administrativa⁵⁶. En estos casos, la ejecución del acto impugnado queda suspendida automáticamente si se garantiza el importe de dicha deuda.
- Finalmente, la solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario⁵⁷ junto con los correspondientes documentos impide el inicio del periodo ejecutivo.

(53) Artículo 161.2 LGT

(54) Artículo 161.2 LGT

(55) Artículos 224 y 233 LGT

(56) Arts. 224 y 233 LGT

(57) Artículo 40 RGR

En **resumen**, las distintas situaciones que pueden tener lugar en relación con las consecuencias de la falta de pago son las siguientes:

	Pago de la deuda	Consecuencias
Liquidación	Ingreso en el período voluntario	<ul style="list-style-type: none"> • Deuda inicial sin intereses ni recargos
	Ingreso fuera del período voluntario ⁵⁸	<ul style="list-style-type: none"> • Intereses de demora • Recargos del período ejecutivo • <i>Inicio del período ejecutivo: al día siguiente del fin del voluntario</i>
Autoliquidación	Presentación e ingreso en período voluntario	<ul style="list-style-type: none"> • Deuda inicial sin intereses ni recargos
	Presentación en período voluntario e ingreso fuera de aquel*	<ul style="list-style-type: none"> • Intereses de demora • Recargos del período ejecutivo • <i>Inicio del período ejecutivo: al día siguiente del fin del voluntario</i>
	Presentación e ingreso fuera del período voluntario	<ul style="list-style-type: none"> • Recargos por pago extemporáneo • <i>No se inicia el período ejecutivo</i> • <i>Inicio del período de prescripción: al día siguiente del fin del voluntario</i>
	Presentación fuera del período voluntario e ingreso posterior*	<ul style="list-style-type: none"> • Recargos por pago extemporáneo • Intereses de demora • Recargos del período ejecutivo • <i>Inicio del período ejecutivo: al día siguiente de la presentación</i>
	Ni presentación ni ingreso	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobación: liquidación deuda descubierta • Intereses de demora • Sanción tributaria

⁽⁵⁸⁾Si se paga en período ejecutivo antes de que se inicie el procedimiento de apremio, no se exigen intereses de demora y el recargo del período ejecutivo es del 5 %; si se paga en los plazos del procedimiento de apremio, el recargo es del 10 % sin intereses de demora; mientras que, si se paga después, el recargo pasa a ser del 20 % más los intereses de demora (art. 28 LGT).

5.3. Interés de demora y recargos del periodo ejecutivo

Una vez que se inicia el periodo ejecutivo se devengan y, en su caso, son exigibles los intereses de demora y los recargos del periodo ejecutivo (artículos 26.1 y 28.1 LGT), si bien los primeros se devengan con la finalización del periodo voluntario, mientras que los segundos se devengan cuando se inicia el periodo ejecutivo.

En este sentido, el artículo 161.4 LGT señala que el inicio del periodo ejecutivo determina la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio. Esto significa que el hecho de que se devenguen los intereses de demora no conlleva necesariamente su exigibilidad, ya que en función de cuál sea la conducta del obligado (si paga o no, o en qué momento lo hace), podrán no ser exigidos⁵⁹. En el caso de los recargos del periodo ejecutivo, si bien se devengan por el inicio del periodo ejecutivo, dependiendo también de la conducta del obligado, la cuantía de los recargos exigidos será variable.

⁽⁵⁹⁾Artículo 27 LGT

Caracteres comunes de los intereses de demora y los recargos del periodo ejecutivo

⁽⁶⁰⁾Artículo 17.4 LGT

Tanto los intereses de demora como los recargos del periodo ejecutivo se caracterizan por las siguientes notas:

- Se trata de obligaciones tributarias accesorias, según se desprende del artículo 17.3 LGT, ya que no siempre se devengan.
- Son indisponibles para la Administración y para el obligado tributario. Es decir, ni la Administración ni el obligado tributario pueden alterar el régimen jurídico (presupuesto de hecho y cuantía⁶⁰) de los mismos, dado el carácter y origen legal de la prestación tributaria.

1) Interés de demora

El **interés de demora** (artículo 26.1 LGT), según define la LGT, es una prestación accesorio 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.

Como regla general, el interés de demora se devenga cuando tiene lugar un ingreso fuera del plazo previsto por las normas tributarias, tanto culpable como no culpable. En efecto, como aclara el mismo precepto, no exige la concurrencia de un retraso culpable en el obligado, así como tampoco la previa intimación de la Administración.

El interés de demora se exigirá también cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa⁶¹.

⁶¹Artículo 26.2.e LGT

Ahora bien, el artículo 26.4 LGT excluye los intereses de demora en los casos de incumplimiento por parte de la Administración del plazo de resolución, desde el momento del incumplimiento hasta el día en que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta, como en los casos de la solicitud de compensación, el acto de liquidación, o la resolución de los recursos administrativos siempre que se haya acordado la suspensión del acto.

De forma expresa, se excluye esta previsión del artículo 26.4 LGT en los supuestos de incumplimiento del plazo para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Su **naturaleza** no difiere de los intereses en el ámbito del Derecho privado, y tienen por finalidad indemnizar y resarcir a la Administración Tributaria el perjuicio económico derivado por el retraso en el pago de sus créditos, evitando un enriquecimiento injusto de quien dispone de una suma de dinero debida a dicha Administración más allá del tiempo en que debía satisfacer su prestación.

Respecto a la **competencia** para su liquidación, es la Administración Tributaria quien debe llevar a cabo el cálculo de los intereses de dos formas:

a) Con antelación al periodo por el que se exigen, si es posible su determinación (aplazamiento y fraccionamiento de pago, suspensión por tiempo determinado...).

La constitucionalidad del interés de demora

Bajo la vigencia de la LGT de 1963 se plantearon dudas sobre la constitucionalidad del interés de demora, ya que su cuantía, cuando iba a cargo del obligado tributario, era superior al que correspondía satisfacer a la Administración (situación que se prolongó hasta 1998). No obstante, el TC, en su S. 76/1990, de 26 de abril, confirma la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora del interés de demora. Asimismo, véase, entre otras, la STS de 26 de marzo de 1999.

b) Si no es posible, deberá esperar a que se produzca el ingreso para conocer el periodo correspondiente (incumplimiento del obligado tributario, de las entidades colaboradoras, etc.).

En relación con la **cuantía** del interés de demora, el artículo 26.6 LGT dispone que el interés de demora será el interés legal del dinero más un 25%, salvo que las Leyes de Presupuestos fijen uno diferente. Desde 1985, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, al amparo de esta habilitación, vienen estableciendo para cada año el interés legal del dinero y el interés de demora tributario.

Esta regla tiene una excepción, ya que según este mismo precepto, el interés aplicable será el interés legal en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de una entidad de crédito o una sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.

En cuanto al **cálculo del interés de demora**, existen varias reglas a tener en cuenta. Aunque las LPGE fijan el tipo anual del interés de demora, debe señalarse que este se calcula día a día, por lo que habrá que ver cuál es la cantidad total que se debe en concepto de intereses de demora por los días transcurridos del año.

En cuanto a la base para su cálculo⁶², es el importe no ingresado en plazo o la cuantía de la devolución cobrada improcedente. Por lo tanto, para su cálculo no se tiene en cuenta el recargo de apremio, ni al revés.

El interés resulta exigible durante todo el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo en el supuesto de incumplimiento del plazo para resolución, en que no se exigen desde que se produce el incumplimiento.

Cuando el interés de demora se extiende a más de un año natural, se plantea el problema de qué tipo se aplica, ya que las LPGE suelen fijar uno distinto para cada año. Con anterioridad a la modificación de la LGT de 1963 por obra de la Ley 25/1995, el artículo 58.2.b) LGT establecía que el interés aplicable era el vigente el día en que comenzara su devengo, por lo que parecía deducirse que siempre se aplicaba el mismo tipo de interés. En cambio, en la actualidad, el interés es el vigente a lo largo del periodo en que se devengue⁶³, es decir, el interés podrá variar a lo largo del periodo de exigencia al aplicarse distintos tipos en función del año natural de que se trate.

Ejemplo

El Sr. López recibe la notificación de una liquidación provisional practicada por la Inspección correspondiente al IRPF de tres ejercicios anteriores, con una cuota de 3.000 €.

El interés legal del dinero

Está fijado por la Ley 29/1984, de 29 de junio, en el tipo de interés básico del Banco de España vigente el día del devengo de los intereses, salvo que las Leyes de Presupuestos fijen uno distinto.

Lectura recomendada

M. A. Collado Yurrita (1987). "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero* (n.º 56).

⁽⁶²⁾ Artículos 26.3 LGT y 72.2 RGR

⁽⁶³⁾ Artículo 26.6 LGT

La liquidación practicada al Sr. López también incluirá el cálculo de los intereses de demora generados por la cantidad dejada de ingresar en el correspondiente periodo voluntario. Los intereses de demora se calcularán sobre los 3.000 € (cantidad dejada de ingresar). Para realizar el cálculo concreto, habrá que tener en cuenta, por un lado, los días concretos de retraso (desde la finalización del periodo voluntario y la fecha en que se practique o se entienda dictada la notificación, según el artículo 191.1 RGGAT), y, por otro lado, cuál es el tipo del interés de demora aplicable por cada año transcurrido (conforme a lo dispuesto en el artículo 26.6 LGT).

Para finalizar, debe mencionarse que el artículo 26.5 LGT se refiere a los **intereses denominados suspensivos**. En efecto, en los casos en los que deba dictarse una nueva liquidación, como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se exigirán intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

Momento inicial y final de la exigencia de los intereses suspensivos

Para resolver el problema que se plantea en este supuesto de la determinación del momento inicial y final de la exigencia del interés, la norma establece que la fecha de inicio de cómputo del interés de demora es la que hubiera correspondido a la liquidación anulada; en tanto que la fecha final es el momento en que se dicta la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución dictada.

2) Recargos del periodo ejecutivo

Los recargos del periodo ejecutivo son una prestación accesoria consistente en un porcentaje fijo, de tres cuantías diferentes, que no tiene en cuenta los días de retraso en el pago (a diferencia de lo que sucede en el caso de los intereses de demora que se devengan día a día de retraso), si bien para su cálculo se tiene en cuenta el momento o fase en que se paga la deuda.

Por lo tanto, se devengan con el inicio del periodo ejecutivo, pero el recargo exigible (entre los tres posibles) depende del momento en que se paga, a los efectos de incentivar el pago por parte del obligado tributario, aunque sea tardío.

Las clases de los recargos del periodo ejecutivo son las siguientes:

- **Recargo ejecutivo**⁶⁴: si el obligado tributario efectúa el ingreso antes de que se le notifique la providencia de apremio; es decir, antes de que se inicie el procedimiento ejecutivo, los intereses de demora no se exigen y el recargo del periodo ejecutivo es del 5%.

Ejemplo

La Sra. Pérez presentó en periodo voluntario su autoliquidación del IRPF (con un resultado de 400 €), pero no realizó el correspondiente ingreso, por los problemas económicos por los que atravesaba a causa de su divorcio. Medio año más tarde, paga la totalidad de esta deuda tributaria.

Lectura recomendada

A. López Díaz (1992). *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

⁽⁶⁴⁾Artículo 28.2 LGT

Dado que, cuando realiza el pago del impuesto, la Sra. Pérez no ha recibido todavía la notificación de la providencia de apremio, le será exigible el recargo ejecutivo (sin que proceda la exigencia de intereses de demora), conforme a lo previsto en el artículo 28.2 LGT. Por lo tanto, deberá pagar 20 € en concepto de dicho recargo ($400 \times 5\%$).

- **Recargo de apremio reducido**⁶⁵: si el obligado tributario efectúa el ingreso en los plazos del procedimiento de apremio, los intereses de demora no se exigen y el recargo del periodo ejecutivo es del 10%.

⁽⁶⁵⁾Artículo 28.3 LGT

Ejemplo

El Sr. Rodríguez no paga en periodo voluntario el importe resultante de la liquidación practicada por el municipio en el que reside en concepto del IBI, que ascendía a 200 €. Posteriormente, se le notifica la correspondiente providencia de apremio y decide pagar dos días después de recibir dicha notificación.

⁽⁶⁶⁾Artículo 62.5 LGT

Teniendo en cuenta que el Sr. Rodríguez ha realizado el pago de la deuda dentro del plazo del procedimiento de apremio⁶⁶, deberá satisfacer un recargo de apremio reducido (sin que le sean exigibles los intereses de demora devengados por la falta de pago en periodo voluntario), de acuerdo con lo señalado en el artículo 28.3 LGT. En consecuencia, deberá satisfacer 20 € en concepto de dicho recargo ($200 \times 10\%$).

- **Recargo de apremio ordinario**⁶⁷: si el ingreso no se produce en uno de estos momentos, el recargo pasa a ser del 20% y se exigen los intereses de demora.

⁽⁶⁷⁾Artículo 28.4 LGT

Ejemplo

La Sra. Núñez recibe la notificación de una providencia de apremio el 20 de febrero por la falta de pago en periodo voluntario de una liquidación del impuesto sobre sucesiones por un importe de 800 €. El 20 de marzo, por miedo al embargo de sus bienes, decide pagar la deuda tributaria.

⁽⁶⁸⁾Artículo 62.5 LGT

Como la Sra. Núñez ha pagado la deuda una vez transcurrido el plazo de pago del procedimiento de apremio⁶⁸, deberá satisfacer un recargo de apremio ordinario, según dispone el artículo 28.4 LGT. En consecuencia, deberá satisfacer 160 € en concepto de dicho recargo ($800 \times 20\%$). Además, deberá hacer frente a los intereses de demora devengados a partir de la finalización del periodo voluntario hasta la fecha del pago (el 20 de marzo).

Devengo y exigibilidad de los recargos del periodo ejecutivo

En cuanto al momento del devengo de los recargos, se produce al iniciarse el periodo ejecutivo, lo cual no significa que automáticamente resulten exigibles, sino que se exigirán:

- Cuando se notifique la liquidación del recargo ejecutivo del 5% (si se efectúa el pago antes de recibir la providencia de apremio).
- Cuando se notifique la providencia de apremio, que incluirá la liquidación del recargo de apremio reducido del 10% (si se realiza el pago antes de la finalización del plazo de pago del procedimiento de apremio).
- Cuando se notifique la liquidación del recargo de apremio ordinario del 20% (si se realiza el pago tras la finalización del plazo de pago del procedimiento de apremio).

Los recargos del periodo ejecutivo (artículo 28.1 LGT) son incompatibles entre sí, pero son compatibles con el interés de demora. Se calculan sobre el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

Su **fundamento** radica en la necesidad de tutelar el interés público subyacente en la satisfacción del crédito tributario y en indemnizar a la Administración por los gastos que supone abrir el procedimiento de apremio. No obstante, parte de la doctrina ha criticado acertadamente dicha naturaleza indemnizatoria, pues en algún caso (fundamentalmente, en el supuesto del recargo de apremio ordinario, que se acumula a los intereses de demora) parece que responde a una función sancionadora o, como mínimo, disuasoria del pago extemporáneo en el procedimiento de apremio.

Finalmente, hay que señalar que no se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la **asistencia mutua**, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Artículo 28.6 LGT

5.4. El cumplimiento extemporáneo

De acuerdo con la definición ofrecida por la LGT, los **recargos por declaración extemporánea** (artículo 27.1 LGT) son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

Esta norma se refiere a las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo; esto es, a las declaraciones complementarias, reguladas en el artículo 122 LGT.

Por consiguiente, la **finalidad** del establecimiento de tales recargos es incentivar la presentación de este tipo de declaraciones complementarias, pues su régimen es más favorable que el derivado del descubrimiento por parte de la Administración del incumplimiento de declarar y pagar un tributo.

Supuestos de cumplimiento extemporáneo

1) El caso del sujeto que, estando obligado a presentar una autoliquidación, omite totalmente esta presentación en el plazo reglamentario, dejando, por tanto, de ingresar la deuda que hubiera resultado de la misma, pero posteriormente subsana su omisión presentando una complementaria.

2) Equiparable al caso anterior es el de quien, en un procedimiento de autoliquidación, la presenta en plazo, pero con errores u omisiones o falseamiento de datos, que dan lugar a un ingreso inferior al debido. Este sujeto puede, antes de que Hacienda descubra su

comportamiento irregular, presentar una autoliquidación complementaria (en el sentido estrictamente literal, porque viene a complementar la inicialmente presentada) que sustituirá a la anterior.

3) El tercer caso se produce cuando la deuda no se exige en un procedimiento de autoliquidación (a diferencia de los dos supuestos anteriores), sino en uno de corte clásico, con simple declaración del hecho imponible y de sus elementos para que la Administración proceda a dictar el acto de liquidación. En este caso admite la ley el tratamiento de declaración complementaria para la presentada espontáneamente fuera de plazo por parte de quien omitió el cumplimiento puntual de su deber.

4) El mismo trato que en el caso anterior tiene quien presentando una declaración incorrecta (por ejemplo, una declaración de alta en el IAE en un epígrafe distinto del que le correspondía), da lugar a una liquidación administrativa por importe inferior al legalmente debido. En este caso, el sujeto podrá rectificar su declaración inicial y beneficiarse del trato dispensado para las declaraciones complementarias, en tanto no exista requerimiento por parte de la Administración.

Para que puedan aplicarse los recargos previstos en este precepto, deben concurrir los siguientes **requisitos**:

1) No debe existir requerimiento previo administrativo, entendiéndose por tal, como señala el artículo 27.1 LGT:

"Cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria."

Por consiguiente, tienen la condición exclusivamente de declaraciones complementarias aquellas que son presentadas por el sujeto de forma espontánea.

2) Las declaraciones extemporáneas⁷⁰ deben identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deben contener únicamente los datos relativos a dicho periodo. De acuerdo con la jurisprudencia (SSTS de 6 de febrero de 2012, entre otras), solo resultan procedentes estos recargos cuando la declaración extemporánea tenga como resultado una cantidad a ingresar.

⁽⁷⁰⁾Artículo 27.4 LGT

Sanción aplicable en caso de incumplimiento de los requisitos del artículo 27.4 LGT

⁽⁷¹⁾Artículo 191.6 LGT

Constituye infracción leve⁷¹ la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos mencionados del artículo 27.4 LGT.

En lo que respecta a los **efectos de la presentación de declaraciones complementarias** (artículo 27.2 LGT), consisten básicamente en la aplicación de una serie de recargos, como norma general únicos, y, en su caso, de otras prestaciones, como los intereses de demora.

Tales recargos se calculan en función del tiempo transcurrido desde la finalización del periodo voluntario de pago hasta el momento de la presentación de la declaración complementaria:

1) Si el ingreso se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del periodo de ingreso voluntario, se aplicará un recargo respectivo del 5%, del 10% o del 15%, sin los intereses de demora devengados desde la finalización del periodo voluntario hasta el momento del ingreso, ni sanciones. De ahí la denominación de **recargo único**.

Ejemplo

El Sr. Antúnez presenta y paga su autoliquidación del IRPF (por un importe de 1.200 €) cuarenta días después de la finalización del periodo voluntario.

Suponiendo que se cumplen los requisitos para considerar que se trata de un pago extemporáneo, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2 LGT, será exigible al Sr. Antúnez un recargo del 5%, dado que han transcurrido menos de tres meses desde la finalización del periodo voluntario, pero no deberá satisfacer los intereses de demora devengados por el retraso en el pago. En consecuencia, el Sr. Antúnez deberá pagar 60 € en concepto de recargo ($1.200 \times 5\%$).

2) Si el ingreso se efectúa después de los doce meses, se exigirá un recargo del 20% sin sanciones, pero son exigibles los intereses de demora generados a partir del momento en que se cumple el año desde la finalización del periodo voluntario hasta el día del pago extemporáneo.

Ejemplo

La Sra. Méndez presenta y paga su autoliquidación del IRPF (por un importe de 3.400 €) un año y medio después de la finalización del periodo voluntario.

La Sra. Méndez, por el pago extemporáneo realizado, según dispone el artículo 27.2 LGT, deberá pagar un recargo del 20% sobre la cantidad no ingresada en su momento, pues ha transcurrido más de un año desde la finalización del periodo voluntario. Por consiguiente, deberá satisfacer en concepto de recargo extemporáneo un total de 680 € ($3.400 \times 20\%$). Además, deberá hacer frente a los intereses de demora devengados durante los seis meses transcurridos a partir del año de la finalización del periodo voluntario y el momento del pago.

Respecto a la base para el cálculo de los recargos, señala el artículo 27.2 LGT que será el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, o bien el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas. Como aclara este mismo precepto, no se exigirán, en ningún caso, los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses exigibles por la presentación extemporánea.

Forma de liquidación de los recargos

Cuando la complementaria es una autoliquidación acompañada del ingreso, el recargo que corresponda exigir, así como, en su caso, los intereses de demora, serán **liquidados por la Administración** y notificados al obligado tributario para su ingreso. En cambio, cuando la complementaria se presente en un tributo que requiera acto expreso de liquidación administrativa de la deuda, será esta liquidación la que incluirá los recargos y, en su caso, los intereses de demora.

Los recargos por ingreso extemporáneo son **compatibles** con los recargos del periodo ejecutivo y con los intereses generados por el inicio del periodo ejecutivo (que se calculan sobre el importe de la autoliquidación), de acuerdo con lo previsto por el artículo 27.3 LGT, cuando los obligados tributarios no efectúan el ingreso al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea. La razón de que se exija el recargo de apremio es que el periodo ejecutivo se inicia con la presentación de la autoliquidación complementaria sin efectuar el ingreso.

Ejemplo

La Sra. Pérez presenta su autoliquidación del IRPF dos meses después de la finalización del periodo voluntario, pero no realiza el ingreso. Al cabo de otros dos meses, recibe la notificación de la providencia de apremio. Finalmente, realiza el pago de la deuda tres meses después de recibirla.

En este supuesto, la Sra. Pérez deberá satisfacer, además de la deuda inicial, el recargo por declaración extemporánea del 5%, el recargo de apremio ordinario del 20% y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo hasta el momento del pago de la deuda.

Por último, debe señalarse que **el importe de los recargos se reducirá en un 25%**⁷² siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el periodo voluntario abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el periodo voluntario correspondiente, respectivamente.

⁽⁷²⁾Artículo 27.5 LGT

Por lo que se refiere a la **naturaleza jurídica** de los recargos por declaraciones extemporáneas, hay que señalar que cabe cuestionarse si se trata o no de sanciones. Esta cuestión es importante en orden a la aplicación de los principios del derecho sancionador y, sobre todo, en el ámbito procedimental, ya que si los recargos tienen naturaleza de sanción, sería inadmisibles su imposición de plano, esto es, sin audiencia del interesado, como sucede en la actualidad.

La naturaleza resarcitoria, disuasoria o represiva de los recargos

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la naturaleza de estos recargos, en su regulación contenida en diferentes redacciones del artículo 61.2 LGT de 1963. En las SS. 164/1995, de 13 de noviembre y 198/1995, de 21 de diciembre, considera que el recargo del 10% era constitucional, teniendo únicamente naturaleza indemnizatoria y disuasoria, pues lo compara con la cuantía mínima de los intereses de demora. Mantiene el Tribunal Constitucional que tal recargo cumple una doble función. Tiene un cometido resarcitorio del retraso, por un lado, y, por otro, una función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. No existe, en su opinión, finalidad represiva y, por lo tanto, no se puede reconducir al campo de las sanciones.

Posteriormente, también se pronunció sobre estos recargos en sus SS. 276/2000 y 291/2000, declarando inconstitucionales los recargos del 50% y del 100% porque su elevada cuantía era factor determinante de la naturaleza punitiva del recargo (ya que igualaban o superaban la cuantía mínima de una sanción, que era del 50%).

En cambio, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia Jussila v. Finlandia, de 23 de noviembre de 2006) no ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la naturaleza de los recargos españoles, pero sí sobre medidas similares de otros países. Aplicando esta doctrina, podría derivarse la naturaleza sancionadora de los recargos españoles desde la perspectiva del artículo 5 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (derecho a un proceso equitativo). Para el Tribunal, la denominación del instrumento jurídico (*nomen iuris*) o su mayor o menor cuantía no son elementos que resuelvan el problema de su naturaleza. Lo importante es fijarse en otros elementos, como la naturaleza del comportamiento que se reprocha al individuo (peligrosidad de la conducta, perjuicio económico, etc.) y la función que mediante la medida se pretende conseguir (no es lo mismo un contribuyente que no presenta la declaración, que aquel que lo hace voluntariamente fuera de plazo).

6. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

6.1. Concepto y deudas aplazables

La LGT (artículo 65 LGT) posibilita que el pago de las deudas tributarias pueda ser aplazado o fraccionado, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago en los plazos establecidos. A pesar de ser institutos jurídicos distintos, ambas figuras reciben un mismo tratamiento; si bien, en puridad, son conceptualmente diferentes.

El **aplazamiento** del pago constituye un incidente que puede producirse en el procedimiento de recaudación y que debe ser acordado mediante una resolución del órgano competente. Consiste en que la Administración concede al obligado tributario más tiempo para efectuar el pago.

El **fraccionamiento** del pago, por su parte, como modalidad del aplazamiento, consiste en que la Administración permite que la deuda se pague por partes.

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no presupone conformidad con la liquidación, pudiendo recurrirse dicha liquidación en el plazo oportuno, antes o después de solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento.

En cuanto a las **deudas aplazables**⁷³, lo son todas las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo. Por lo tanto, cabe solicitar aplazamiento y fraccionamiento con independencia del momento procedimental en que se halle la deuda, del tipo de tributo de que se trate, e incluso de si se trata de una deuda tributaria con todo el contenido del artículo 58 LGT, una deuda tributaria en el sentido estricto (cuota o recargos sobre la base o la cuota), o bien simplemente una prestación accesoria de la deuda, en sentido estricto.

Deudas que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento

No obstante, se excepcionan determinadas deudas de la posibilidad de obtener aplazamiento o fraccionamiento⁷⁴. En ningún caso podrán aplazarse las deudas que se cobren por medio de efectos timbrados, en las que por la propia mecánica del pago, en ningún supuesto puede plantearse el aplazamiento o el fraccionamiento.

Por regla general, tampoco podrán aplazarse las deudas correspondientes a cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse o ingresarse a cuenta (especialmente cuando se trata de retenciones a cuenta del IRPF o del IS), aunque excepcionalmente se puede conceder el aplazamiento en los casos y en las condiciones previstos en la normativa tri-

Diferenciación de figuras afines

Se diferencia este fraccionamiento del aplicable de modo automático y sin necesidad de acuerdo alguno por parte de la Administración que tiene lugar en algunos impuestos, como el pago de la cuota diferencial del IRPF.

⁽⁷³⁾ Artículos 65.1 LGT y 44.2 RGR

Lectura recomendada

Podéis consultar, en relación con la posibilidad de impugnación en esta materia, la STSJ de Asturias de 26 de septiembre de 1989.

⁽⁷⁴⁾ Artículo 65.2 LGT

butaria. Estas circunstancias excepcionales que justifican que se conceda el aplazamiento coinciden con los supuestos de dispensa de garantía: riesgo para la capacidad productiva o el nivel de empleo o grave quebranto para los intereses de la Hacienda.

En tercer lugar, las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado. En cuarto lugar, las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en una reclamación o un recurso económico-administrativo o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones. En quinto lugar, tampoco son susceptibles de ser aplazadas o fraccionadas las deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas. Y, finalmente, tampoco se pueden aplazar o fraccionar las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

Por otro lado, debe mencionarse que en el artículo 60.2 LGT se especifica que en estos supuestos del artículo 65.2 LGT, en que las deudas serán inaplazables, no se podrá admitir el pago en especie, así que serán inadmitidas las solicitudes que se realicen en dicho sentido.

Ejemplo

La Sra. Rupérez, propietaria de una tienda de venta de productos de cosmética en la que trabajan cuatro empleados, no puede hacer frente al pago de las retenciones por la mala situación económica por la que atraviesa. Aconsejada por su asesor fiscal, se está planteando solicitar un aplazamiento del pago.

La Sra. Rupérez puede, en principio, solicitar el aplazamiento, puesto que, conforme a lo previsto en el artículo 65.1 LGT, puede realizarse dicha solicitud tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la deuda que desea aplazar la Sra. Rupérez corresponde a las retenciones del IRPF de sus trabajadores, constituye, con carácter general, una deuda no aplazable, en virtud de lo previsto en los artículos 65.2 LGT y 44.3 RGR. Ahora bien, a pesar de tratarse de una deuda relativa a retenciones, podría la Administración conceder el aplazamiento si la Sra. Rupérez justificase la existencia de riesgo para la capacidad productiva o el nivel de empleo o de grave quebranto para los intereses de la Hacienda.

El aplazamiento y fraccionamiento del pago será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre **asistencia mutua** establezca otra cosa⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾ Artículo 65.6 LGT

6.2. Motivos de su solicitud y competencia para su resolución

En cuanto a los **motivos para solicitar y conceder el aplazamiento**, ya se ha indicado que podrá aplazarse o fraccionarse la deuda, previa petición del obligado tributario, siempre que su situación económico-financiera le impida transitoriamente hacer frente a su pago en los plazos correspondientes. De manera que el fundamento del aplazamiento o fraccionamiento consiste en facilitar el pago en aquellos casos en que, aun tratándose de un deudor solvente, exista una situación económica que le impida por el momento efectuar el pago en el tiempo reglamentario.

Así pues, la Administración deberá apreciar en cada caso si concurre la situación objetiva de dificultad y si es de carácter transitorio (no una simple dificultad de tesorería). Y a la vista de su concurrencia o no, la Administración podrá conceder o no el aplazamiento o fraccionamiento.

La **competencia** en la tramitación y resolución del expediente de aplazamiento⁷⁶ de las deudas tributarias que sean gestionadas por la AEAT corresponde, con carácter general, a esta.

Carácter del aplazamiento

Según la STS de 19 de julio de 2012, el aplazamiento no puede convertirse en un modo habitual de satisfacción de las deudas tributarias.

⁽⁷⁶⁾Artículo 45 RGR

6.3. Garantías

Con carácter general, una condición necesaria para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento es que el obligado que los solicita preste una **garantía** (artículo 65.3 LGT) suficiente para asegurar el pago de la deuda.

Se encuentran reguladas las garantías para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias en los artículos 82 LGT y 48 RGR. Deben formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

Se exige, como regla general, la prestación de aval solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Ahora bien, en los casos en que se justifique que no puede conseguirse este aval o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica del obligado tributario, se puede conceder el aplazamiento con otro tipo de garantía de carácter real o personal: hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra garantía que se estime suficiente. Incluso, se permite al obligado tributario solicitar a la Administración que adopte las medidas cautelares del artículo 81 LGT en sustitución de las garantías anteriores.

Su importe⁷⁷ debe cubrir el de la deuda en periodo voluntario y los intereses de demora que genera el aplazamiento, más un 25% de la suma de ambos conceptos, y si es un aval, la vigencia de la garantía habrá de exceder al menos en seis meses el plazo concedido.

(77) Artículos 48.2 y 5 RGR

La garantía debe cubrir, pues, no solo la deuda objeto de aplazamiento y fraccionamiento, sino también los intereses de demora que se generan hasta el momento del ingreso, incluso los intereses de demora generados entre el periodo máximo de resolución y la resolución, ya que si no, se aplica la regla contenida en el artículo 26.4 LGT, según la cual no se exige interés de demora cuando el retraso sea imputable al incumplimiento de los plazos por parte de la propia Administración Tributaria.

A este respecto, conviene tener presente que, según el artículo 65.4 LGT, el interés de demora exigible será el legal del dinero cuando se haya garantizado la totalidad de la deuda con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o mediante certificado de seguro de caución.

A su vez, si la deuda está dentro del periodo ejecutivo, deberá cubrir el importe aplazado e incluir el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5% de la suma de ambas partidas.

Por otro lado también se exige que, en el caso de concurso del obligado tributario⁷⁸, se aporte declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.

(78) Artículo 48.2 RGR

Dispensa de las garantías

(79) Artículo 82.2.a LGT

Finalmente, en algunos supuestos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente⁷⁹.

1) Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente mediante Orden del ministro de Economía y Hacienda, en atención a la distinta naturaleza de las mismas. Ahora bien, según el artículo 82.2.a LGT esta excepción puede limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. El art. 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, establece el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en 30.000 €.

2) Por otro lado, cuando la carencia de bienes suficientes para garantizar la deuda (o para obtener aval de un tercero) y la ejecución de los que existieran afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública.

Ejemplo

La empresa FABRICÓN, S. A. se ve obligada a solicitar un fraccionamiento del pago del IVA del segundo trimestre, que asciende a 12.000 €, aportando como garantía

la hipoteca del bien inmueble donde está instalado su almacén principal (que tiene un valor de 1.200.000 €).

Por lo que respecta a la idoneidad de la garantía aportada por la empresa FABRICÓN, S. A., debe señalarse que, si justifica que no puede conseguir aval solidario o certificado de seguro de caución, o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de su actividad económica, la Administración Tributaria podría conceder el aplazamiento con otro tipo de garantía real o personal, como la hipoteca que aporta el obligado tributario.

No obstante, teniendo en cuenta el importe de la deuda a fraccionar (12.000 €), no sería necesaria la aportación de ninguna garantía, dado que no supera los 30.000 € previstos en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre.

6.4. Procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento

El procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento se **inicia** con la petición del obligado tributario dirigida al órgano competente; se presenta durante el periodo voluntario si la deuda se encuentra incursa en el mismo, o bien en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados, si la deuda está incursa en la vía de apremio. Dicha solicitud debe contener los datos especificados en el artículo 46.2 RGR y debe acompañarse de los documentos detallados en el artículo 46.3 RGR.

La **tramitación** del expediente incoado a raíz de la solicitud⁸⁰, con eventual requerimiento para subsanar las deficiencias en un plazo de diez días, se llevará a cabo por los órganos competentes, que comprobarán las dificultades económico-financieras, la suficiencia de garantías o, si procede, su exención, solicitando los informes técnicos que fueran precisos.

Presentación de una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento y una solicitud de suspensión

A tenor de lo indicado en el artículo 46.8 RGR, cuando el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión en el ámbito de la revisión en vía administrativa, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.

Además, los órganos competentes podrán adoptar medidas cautelares, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 RGR, y, por otro lado, pueden decidir la inadmisión de la solicitud por los motivos contenidos en el artículo 47 RGR.

La **resolución**⁸¹ se adoptará por el órgano correspondiente en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud. Si la resolución es positiva, se notificará al interesado con expresión de las consecuencias a que haya lugar y los plazos, pudiendo modificar los plazos solicitados en la petición. Igualmente, si es denegatoria se notificará al interesado.

La resolución puede producirse también por silencio administrativo, que en este caso será negativo. Transcurrido el plazo máximo de resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud, con objeto de impugnar la denegación presunta, o bien esperar a la resolución expresa.

Autoliquidaciones extemporáneas

Cuando se trata de autoliquidaciones extemporáneas, se entiende que la solicitud se presenta en periodo voluntario cuando la solicitud se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

⁽⁸⁰⁾Artículo 46 RGR

⁽⁸¹⁾Artículos 104.1 LGT y 52.6 RGR

6.5. Efectos

En lo que respecta a las **consecuencias de la presentación de la solicitud**⁸²:

⁽⁸²⁾Artículo 65.5 LGT

- La solicitud formulada en periodo voluntario produce efectos suspensivos del periodo de ingreso. No procede emitir la providencia de apremio ni exigir recargos del periodo ejecutivo, ya que no se inicia el periodo ejecutivo. Sin embargo, sí que se devengan intereses de demora.
- La solicitud formulada en periodo ejecutivo no produce efectos suspensivos del procedimiento de apremio. Por lo tanto, la Administración podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio. No obstante, lo lógico será paralizar las actuaciones de enajenación hasta la resolución de tal solicitud (aunque este precepto se refiere a que "podrán" paralizarse las actuaciones). La deuda incluye los recargos del periodo ejecutivo.

Por otro lado, debemos referirnos a las **consecuencias de la concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento**⁸³:

⁽⁸³⁾Artículo 54 RGR

- Si se concede el aplazamiento, habrá de ingresarse la deuda en los plazos señalados en la resolución, que, en todo caso, deben coincidir con los días 5 ó 20 del mes. En la notificación de la concesión se incorpora el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos. Una vez finalizado el plazo concedido sin que se efectúe el pago, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 RGR, tanto para los plazos de aplazamiento como de fraccionamiento.
- Cuando la resolución dictada es denegatoria, si la solicitud se presenta en periodo voluntario, se inicia el plazo de ingreso en periodo voluntario. Si se ingresa la deuda en dicho plazo, se liquidan los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de ingreso realizado en el plazo abierto con la notificación de la denegación. En cambio, si la solicitud se presenta en periodo ejecutivo, se inicia el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

7. El procedimiento de apremio

7.1. Concepto y características del procedimiento de apremio

Cuando la deuda no es satisfecha en los plazos del procedimiento de recaudación en periodo voluntario, nace el derecho-deber de la Administración Tributaria para actuar coercitivamente sobre el obligado al pago y su patrimonio mediante el procedimiento de ejecución forzosa, regulado en los artículos 163 a 173 LGT. En rigor, se trata más bien de un procedimiento encaminado a la ejecución patrimonial y no al pago.

El **procedimiento de apremio** es el que sigue al de recaudación en periodo voluntario, y tiene por finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir las deudas no satisfechas. El inicio del periodo ejecutivo tiene la virtualidad de otorgar a la Administración la facultad (derecho-deber) de exigir las deudas líquidas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio (artículo 161.3 LGT) sobre el patrimonio del obligado al pago.

Delito fiscal y apremio

El apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT prevé que la exigencia de un tributo como consecuencia de una sentencia judicial por delito fiscal se impondrá por la vía de apremio.

⁽⁸⁴⁾Artículo 163.1 LGT

Las principales **características** del procedimiento de apremio son las siguientes:

1) Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo⁸⁴, y le corresponde a la Administración la competencia privativa para entender del mismo, así como para resolver todas sus incidencias.

2) Es un procedimiento unilateral que se impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solamente se suspende en los supuestos previstos en las normas⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾Artículo 163.3 LGT

3) Si durante su desarrollo se declara la nulidad de algunas actuaciones, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad⁸⁶. Por otra parte, las actuaciones del procedimiento de apremio no quedan afectadas por la anulación de los recargos u otros elementos de la deuda diferentes de la cuota o las sanciones.

⁽⁸⁶⁾Artículo 166 LGT

4) Tiene naturaleza ejecutiva (no es un procedimiento cognitivo), de forma que en el mismo no tienen cabida motivos de oposición relativos a la existencia o cuantía de la deuda (excepto los referentes al pago o extinción). Tan solo pueden oponerse aquellos motivos enumerados taxativamente por las normas (al igual que en la suspensión) y que están relacionados con el propio procedimiento, tales como su indebido inicio o defectos en su desarrollo. Como consecuencia de este carácter coercitivo, la Administración, para hacer efectivos los créditos tributarios objeto de recaudación, podrá emplear los medios coactivos de que dispone sobre el patrimonio del deudor (embargo), a excepción de los bienes declarados inembargables por ley.

5) Estamos en presencia de un procedimiento autónomo⁸⁷, es decir, no acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, así como tampoco se suspenderá por el inicio de aquellos, a excepción de cuando proceda de conformidad con la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales y con las normas referentes a la concurrencia de procedimientos. Sin embargo, resulta procedente acumular varios procedimientos de apremio seguidos contra un deudor por diferentes deudas tributarias en uno solo.

Finalmente, conviene subrayar que este procedimiento tiene su **fundamento** en la potestad de autotutela ejecutiva o de ejecución forzosa⁸⁸, que habilita a la Administración Tributaria a crear su propio título ejecutivo y a hacerlo valer coactivamente frente al patrimonio del deudor, sin intervención de los tribunales. Es decir, la Administración puede ejecutar directamente sus propios actos o decisiones sin necesidad de auxilio judicial.

7.2. Concurrencia de procedimientos ejecutivos

Aunque el procedimiento de apremio no es acumulable a otros procedimientos de ejecución, puede suceder que entre en concurrencia con otros procedimientos de ejecución judiciales o no judiciales, ya sean singulares o universales. En estos casos se plantean dos cuestiones: una, la relativa al orden de prelación de los créditos, que se sustancia por la ley en atención a su naturaleza (garantía de la deuda tributaria relativa a la prelación del crédito tributario); y otra, la relacionada con la preferencia para la ejecución de los embargos trabados.

Para solucionar esta segunda cuestión, la LGT⁸⁹ contiene las siguientes **reglas**, en función de si se trata de procedimientos singulares o universales:

1) Cuando concurra con otros procedimientos o procesos singulares de ejecución, se atiende a la prioridad en el tiempo de los embargos; esto es, a la antigüedad, tomando como referencia a estos efectos la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho, de forma que solo será preferente el procedi-

Lectura recomendada

L. M. Pérez de Vega (1998). *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*. Valladolid: Lex Nova.

⁽⁸⁷⁾ Artículo 163.2 LGT

⁽⁸⁸⁾ Artículo 98 LPACAP

La constitucionalidad de la vía de apremio

El TC, en la S. 22/1984, de 17 de febrero, considera constitucional el procedimiento de apremio, ya que constituye una emanación directa del principio de autotutela administrativa, consecuencia, a su vez, del principio de eficacia administrativa consagrado en el artículo 103.1 CE.

⁽⁸⁹⁾ Artículo 164 LGT

miento de apremio para la ejecución si el embargo efectuado en el seno del mismo es el más antiguo. La preferencia solo alcanza en estos casos a los bienes o derechos que hayan sido embargados.

2) Cuando concorra con otros procedimientos o procesos concursales o universales de ejecución, el criterio aplicable es, asimismo, la antigüedad, tomando como referencia la fecha de declaración del concurso. Por lo tanto, será preferente el procedimiento de apremio para la ejecución cuando el embargo acordado se hubiese efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Ahora bien, cuando se trate de un **concurso** de acreedores, en virtud del artículo 164.2 LGT, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, la Ley General Presupuestaria.

El procedimiento concursal

Según el artículo 55.1 de la Ley concursal, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. No obstante, hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Y, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de dicho precepto, las actuaciones que se encuentren en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. En estos casos, no será posible dictar la providencia de apremio y no se devengará el recargo correspondiente. Asimismo, como señala el artículo 164.4 LGT, el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda pública el derecho de abstención en los procesos judiciales.

Ahora bien, como permite este mismo artículo 164.4 LGT, la Administración, previa autorización del órgano competente, podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal. Por lo tanto, la Administración podrá integrarse entre los acreedores y hará efectivo su crédito dentro del procedimiento concursal, en el que su crédito goza del privilegio general hasta el importe del 50% (artículo 91.4 Ley Concursal), salvo que se trate de un crédito con privilegio especial (artículo 90 Ley Concursal), como es el caso de la hipoteca legal tácita o de la constitución de una hipoteca u otra garantía real en casos, por ejemplo, de aplazamiento o fraccionamiento.

No obstante, la Administración Tributaria, previa autorización del órgano competente, podrá compensar sus deudas con créditos pendientes frente a ella, o bien podrá llegar a acuerdos singulares con el deudor, siempre y cuando se aporten las garantías oportunas y las condiciones de pago no sean más favorables para el deudor que las contenidas en el convenio o acuerdo concursal, tal como posibilita el artículo 164.4 LGT. Lo cual supone una excepción al principio según el cual la Administración no puede transigir judicial ni extrajudicialmente sobre sus derechos.

Si el procedimiento de apremio se hubiera iniciado antes de la fecha de declaración del concurso, podrá seguir con su tramitación. Cuando las condiciones previstas legalmente para el inicio del procedimiento de apremio (falta de pago en el periodo voluntario de la deuda) se den con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, podrá iniciarse el apremio, con el devengo del correspondiente recargo.

7.3. Presupuestos para el inicio del procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio, a diferencia del periodo ejecutivo, no se inicia automáticamente por el transcurso del tiempo, sino cuando la Administración lo pone en marcha, haciendo uso del derecho-deber de la Administración de exigir la deuda coactivamente.

Para que se inicie el procedimiento de apremio deben concurrir dos **presupuestos**:

1) Presupuesto material

Para que la Administración pueda iniciar el procedimiento de apremio, necesariamente debe haberse abierto antes el periodo ejecutivo por la falta de pago en periodo voluntario. Por lo tanto, el presupuesto material para iniciarse la vía de apremio viene constituido por la falta de ingreso de la deuda en el plazo voluntario de pago.

Además, esta deuda no satisfecha debe ser una deuda conocida por la Administración, esto es, exigible y líquida, bien porque haya sido liquidada por la propia Administración, bien porque el obligado tributario haya presentado su autoliquidación sin efectuar el oportuno ingreso.

Deudas no apremiables

Sin embargo, determinadas deudas, en función de su importe, no son objeto de apremio⁹⁰. En concreto, son las que reúnan los siguientes requisitos:

- Que se trate de deudas relativas a recursos de Derecho público de la Hacienda estatal.
- Que se trate de deudas incursas en el periodo ejecutivo.
- Que el importe de la liquidación inicial, notificada en periodo voluntario, no exceda de 6 € (cuantía insuficiente para la cobertura de exacción y recaudación).

⁽⁹⁰⁾Artículo 1 de la Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre.

2) Presupuesto formal

En segundo lugar, como señala el artículo 167.1 LGT:

"El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario."

Es decir, se trata de la providencia de apremio, que posee el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio.

Es el acto administrativo que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago. Por consiguiente, es el acto administrativo de requerimiento al pago y de apercibimiento al obligado⁹¹ por el que en caso de que no pague en el plazo señalado en la propia providencia, que se le concede como una nueva y última oportunidad, la Administración ejecutará su patrimonio.

⁽⁹¹⁾ Artículos 69.2 y 70.1 RGR

Tiene igual fuerza ejecutiva que la sentencia judicial a efectos de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado al pago. Implica el despacho de la ejecución contra el patrimonio del deudor⁹², de forma acorde con la naturaleza de dicho procedimiento.

⁽⁹²⁾ Artículo 167.2 LGT

Contenido de la providencia de apremio

En cuanto al contenido de la providencia de apremio, el artículo 167.1 LGT establece que deberá notificarse al deudor, identificará la deuda pendiente, liquidará los recargos del periodo ejecutivo y requerirá para que se pague.

En realidad, el recargo del periodo ejecutivo que liquidará la Administración en la providencia de apremio es el recargo de apremio reducido del 10%, pues el recargo ejecutivo del 5% se liquida en los casos en los que se efectúa el pago antes de recibir la providencia de apremio, y el recargo de apremio ordinario del 20% se liquida con posterioridad a la providencia de apremio en los casos en que se efectúe el pago tras la finalización del plazo de pago del procedimiento de apremio.

Además, según lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT se le advertirá al obligado que si no efectúa el pago en los plazos señalados en la providencia, se procederá al embargo de sus bienes.

En concreto, el artículo 70 RGR establece las menciones que debe contener la providencia de apremio: el texto íntegro del acto, con indicación de su carácter; recursos que pueden interponerse y sus circunstancias; el plazo y el lugar del ingreso, con advertencia de proceder, en otro caso, al embargo en cuantía suficiente para satisfacer el crédito tributario; la advertencia sobre la liquidación de los intereses de demora y las costas, así como la posibilidad de solicitar el aplazamiento.

Menciones de la providencia de apremio

Los tribunales son rigurosos a la hora de exigir las menciones que debe contener la providencia de apremio. Así, la STS de 23 de enero de 1995, declaró la nulidad de la providencia por no contener indicaciones sobre las posibilidades de obtención de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

El artículo 167.1 LGT establece que la providencia debe ser **notificada** al deudor.

Contenido de la notificación

Como mínimo deberán constar en la notificación de la providencia de apremio⁹³ los siguientes aspectos:

- Lugar de ingreso de la deuda y del recargo.
- Repercusión de las costas del procedimiento de apremio.
- Posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento del pago.
- Indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se produce de acuerdo con la normativa.
- Recursos que quepa interponer contra la providencia de apremio, indicando los órganos ante los que interponerlos y el plazo para hacerlo.

⁽⁹³⁾ Artículo 71 RGR

Ahora bien, la falta de notificación⁹⁴, que se había considerado como una causa de nulidad absoluta del procedimiento, es ahora un mero requisito subsanable.

⁽⁹⁴⁾ STS de 25 de abril de 1987

En efecto, el artículo 167.3 LGT no incluye la ausencia de notificación entre los motivos de oposición contra la procedencia de la vía de apremio, sino como motivo de impugnación de la diligencia de embargo⁹⁵. En definitiva, la falta de notificación de la providencia de apremio resulta ser un simple defecto subsanable.

⁽⁹⁵⁾Artículo 170.3 LGT

7.4. El ingreso en el procedimiento de apremio

Una vez que se ha iniciado la vía de apremio, la Administración no procede coercitivamente contra los bienes del obligado al pago, sino que le concede un nuevo plazo para que, de forma voluntaria, satisfaga la deuda inicial incrementada, en su caso, con los intereses de demora y el recargo de apremio.

Los **plazos**⁹⁶ para realizar el ingreso en vía de apremio son los siguientes:

⁽⁹⁶⁾Artículo 62.5 LGT

1) Hasta el día 20 del mes en curso, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la primera quincena del mes.

Ejemplo

La Sra. Sáez recibe el 3 de marzo la notificación de una providencia de apremio correspondiente al impuesto sobre sucesiones que no pagó en el periodo voluntario.

La Sra. Sáez podrá realizar el pago de la deuda notificada hasta el día 20 de marzo (si es hábil), de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.5.a) LGT.

2) Hasta el día 5 del mes siguiente, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la segunda quincena del mes (entre los días 16 y último de cada mes).

Ejemplo

El 25 de noviembre, el Sr. Téllez recibe la notificación de una providencia de apremio porque no pagó en periodo voluntario el IBI correspondiente al bien inmueble en el que ejerce su actividad como consultor.

El Sr. Téllez dispone de plazo hasta el día 5 de diciembre (si es hábil) para realizar el pago en el procedimiento de apremio iniciado, conforme a lo establecido en el artículo 62.5.b) LGT.

Conviene destacar que estos plazos son inferiores a los previstos para el ingreso en periodo voluntario, en el que las deudas notificadas en la primera quincena pueden pagarse hasta el día 20 del mes siguiente, y las notificadas en la segunda quincena, pueden pagarse hasta el día 5 del segundo mes posterior.

Transcurridos estos plazos, continuará el procedimiento de apremio y se procederá al embargo de los bienes del deudor, siguiendo las fases que se analizan más adelante.

Plazos de ingreso en las actuaciones de 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, según establece el art. 62.6 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 este 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 cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, 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 mencionado.

7.5. Las costas del procedimiento de apremio

Cuando la Administración procede a embargar los bienes del obligado al pago, dicho embargo le produce una serie de gastos a la Administración. Estos gastos son las denominadas *costas del procedimiento de apremio* (artículo 169.1.d) LGT), esto es, se trata de los gastos que se originan durante el proceso de ejecución forzosa y que deben ser satisfechas por el obligado al pago apremiado.

Tienen la consideración de **costas del procedimiento**⁹⁷, en concreto, los siguientes gastos:

- Los honorarios de empresas o profesionales ajenos a la Administración que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de bienes embargados.
- Los honorarios de los registradores y demás gastos que deban abonarse por las actuaciones en los registros públicos.
- Los que deban abonarse por depósito y administración de los bienes embargados.
- Los pagos realizados a acreedores preferentes, según preceptúa el artículo 77.2 RGR.
- Los importes satisfechos como alquiler de negocio.
- Los demás gastos que exija la propia ejecución de forma imprescindible y concreta.

⁽⁹⁷⁾Artículo 113 RGR

Concepto de costas

No tienen la consideración de costas los gastos ordinarios de los órganos de la Administración.

Las costas serán computadas en la liquidación definitiva del expediente de apremio. Para ello, deberán aportarse los correspondientes recibos, facturas o minutas de honorarios que las acrediten. En caso contrario, no podrán exigirse al obligado apremiado.

Si el importe obtenido de la ejecución no cubre las costas, la parte restante será a cargo de la Administración. Las costas se devolverán al obligado al pago en los casos de anulación de la liquidación o del procedimiento de apremio en que se hayan generado.

7.6. Fases de la ejecución. Embargo y enajenación

Una vez que se ha notificado la providencia de apremio sin que la deuda apremiada haya sido ingresada en los plazos previstos, el procedimiento se sigue mediante distintas fases y actuaciones tendentes a la **ejecución de los bienes del patrimonio del deudor apremiado** a los efectos de que la Administración pueda cobrar sus deudas, y siempre que no se haya suspendido el procedimiento por la oposición al mismo.

Las actuaciones del procedimiento de apremio⁹⁸ pueden extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (cuatro años).

⁽⁹⁸⁾ Artículo 104.1, *in fine*, LGT

En primer lugar, si la deuda está **garantizada** (aval, prenda, hipoteca o cualquier otra) se ejecutarán primero tales garantías⁹⁹ por los propios órganos de la Administración en vía de apremio. A este respecto cabe señalar que el artículo 74.1 RGR dispone que, en los supuestos de ejecución de garantías, no puede aplicarse el requisito de firmeza de la liquidación si se atribuye a la ejecución de los bienes embargados.

⁽⁹⁹⁾ Artículos 168 LGT y 74 RGR

Ahora bien, la Administración puede optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando esta no sea proporcionada a la deuda garantizada, o bien cuando el obligado así lo solicite, señalando para ello bienes suficientes, en cuyo caso la garantía prestada queda sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Cuando la ejecución de la garantía es suficiente, se resuelve el procedimiento de apremio iniciado. Si no es suficiente, puede continuarse el procedimiento con la ejecución de bienes del obligado tributario objeto del apremio.

Las **fases** mediante las que se desarrolla la ejecución son: el embargo de los bienes, el depósito de los mismos, su valoración y enajenación, la aplicación e imputación de la suma obtenida.

1) Embargo de bienes del deudor

El **embargo** de los bienes del deudor constituye el centro del procedimiento ejecutivo, tendente al cobro de la deuda tributaria con la suma obtenida al realizar los bienes embargados, respetando el principio de proporcionalidad; esto es, debe realizarse sobre bienes que permitan cubrir de forma suficiente la cuantía a apremiar, pero sin poder excederla de forma indebida.

Lectura recomendada

J. Sopena Gil (2004). *El embargo de dinero por deudas tributarias en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

La **cantidad**¹⁰⁰ que debe cubrir el embargo está constituida por:

⁽¹⁰⁰⁾ Artículo 169.1 LGT

- Como es lógico, el importe de la deuda no ingresada.
- Los intereses de demora que se hayan devengado o se devenguen hasta el momento del pago.
- Los recargos del periodo ejecutivo.
- Las costas del procedimiento de apremio.

Es posible **acumular** las deudas apremiadas de una misma persona en una diligencia de embargo. Del mismo modo, podrán segregarse las deudas acumuladas cuando así lo exijan las necesidades del procedimiento, de acuerdo con lo previsto por el artículo 75.3 RGR.

Respecto a los **bienes no embargables**, el artículo 169.5 LGT se limita a señalar que no pueden ser objeto de traba:

La LGT de 1963

El primer acto que iniciaba el embargo era la providencia de embargo, acto que ha desaparecido en la LGT del 2003.

1) Aquellos bienes que la ley considera inembargables (en este punto, parece remitirse, pues, a la LEC, que dedica sus artículos 605 a 618 a regular esta cuestión), como sucede, por ejemplo, con los útiles con los que se ejerza un oficio, los alimentos o combustible cuando resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia, o la parte inembargable del suelo o salario.

2) Aquellos bienes cuya escasa cuantía haga presumir que el importe obtenido de la enajenación no alcanzará a cubrir ni siquiera el coste de la realización.

Los bienes gananciales

La jurisprudencia admite que pueden embargarse bienes gananciales, si bien debe permitirse al cónyuge no deudor que sustituya la traba de los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal.

En cuanto al **orden** del embargo, la LGT, en su artículo 169.2 LGT, establece una serie de criterios bastante flexibles. De entrada, debe atenderse a la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado tributario. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que se embargan en última instancia los bienes y derechos para cuya traba se precisa la entrada en el domicilio.

El orden del embargo de los bienes

En caso de que tales criterios fuesen de difícil o imposible aplicación, se establecerá el orden siguiente:

- Dinero efectivo o depositado en cuentas abiertas en entidades de crédito (artículos 80 y 81 RGR).

- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; es decir, realizables en un periodo no superior a seis meses (artículos 80 y 81 RGR).
- Sueldos, salarios y pensiones (artículo 82 RGR).
- Bienes inmuebles (artículos 83 a 88 RGR).
- Intereses, rentas y frutos de toda especie (artículo 89 RGR).
- Establecimientos mercantiles o industriales (artículo 90 RGR).
- Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades (artículo 91 RGR).
- Bienes muebles y semovientes (artículo 92 RGR).
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo (artículo 93 RGR).

Ahora bien, el citado orden podrá ser alterado, a propuesta del deudor¹⁰¹, si este señala bienes que garanticen con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda y no se produce con ello perjuicio a terceros.

(101) Artículo 169.4 LGT

Ejemplo

La Sra. Domínguez, respecto de la cual se ha iniciado un procedimiento de apremio que se halla en fase de embargo por una deuda de 6.000 €, es propietaria de los siguientes bienes (conocidos por la Administración): 1.000 € depositados en una entidad financiera, 5.000 € en concepto de derechos consolidados de un plan de pensiones y una joya de la familia valorada en 2.000 €.

De los bienes propiedad de la Sra. Domínguez, la Administración solo podrá embargar los 1.000 € depositados en la entidad financiera y la joya.

En cambio, los derechos consolidados de un plan de pensiones no son embargables hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, según prevé el artículo 8.8 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

La **práctica del embargo** es regulada, con carácter general, en el artículo 170 LGT, mientras que el siguiente precepto se dedica al embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o depósito. Esta norma incorpora cuestiones que anteriormente estaban reguladas solo en el RGR.

La práctica del embargo de bienes

(102) Artículo 170.1 LGT

En concreto, el RGR regula esta materia en su artículo 76, detallándose para cada tipo de bienes en los artículos 78 a 93 RGR, ya que en el embargo presenta peculiaridades en función del tipo de bien o derecho de que se trate (bien inscribible en un registro público, bien mueble, establecimiento mercantil o industrial, etc.).

Según el mencionado artículo 76 RGR, cuando en fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, se procederá al embargo de otros bienes y derechos.

Cada actuación de embargo se documentará en diligencia notificada¹⁰² a la persona con quien se entienda dicha actuación. Una vez que se ha realizado el embargo, la diligencia se notificará al obligado y, en su caso, al tercero titular, al poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen practicado las actuaciones con ellos, también al cónyuge en el supuesto de que los bienes embargados sean gananciales, así como a los condueños o cotitulares de los bienes o derechos. En estos casos, la notificación de la diligencia no tiene por qué ser simultánea a la práctica del embargo.

Los artículos 81 y 82.1 RGR permiten que se pueda convenir, entre la Administración y el pagador destinatario de la diligencia de embargo, la forma, el medio, el lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo en el caso de

embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo y en el caso de embargo de sueldos, salarios y pensiones, respectivamente.

Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito

(103) Art. 171 LGT

En el supuesto frecuente y, en ocasiones, problemático de embargo de bienes o derechos en oficinas de entidades de crédito o depósito (fondos, valores, títulos...), en la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración. No obstante, el embargo puede extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha oficina dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo (artículos 171.1 LGT y 79.1 y 80.2 RGR). Ahora bien, si los bienes y derechos no son homogéneos o su valor excede de la deuda, la Administración deberá indicar el orden de la traba (art. 171.1 LGT).

Cuando los fondos o valores estén depositados en cuentas con más de un titular, solamente se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. Si se trata de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa o de titularidad conjunta mancomunada, se presume el saldo dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad diferente¹⁰³.

Prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad

(104) Art. 170.6 LGT

La Administración tributaria puede acordar, como medida cautelar, la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles. El recurso contra esta medida de prohibición de disponer solo puede fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción. La medida se alzarán cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria puede acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad¹⁰⁴.

De conformidad con lo establecido en el artículo 88 bis RGR, se practicará la anotación preventiva en el Registro de la Propiedad oportuno sobre la prohibición de disposición sobre bienes inmuebles propiedad de sociedades de las que se hubiesen embargado las acciones o las participaciones.

2) Depósito de bienes embargados

Los bienes embargados podrán ser depositados¹⁰⁵ en los siguientes lugares:

(105) Artículo 170.4 LGT

- Locales de la Administración o de otros entes públicos.
- Locales de entidades dedicadas a ello.
- En su defecto, locales de otras personas que ofrezcan garantías suficientes.
- En su defecto, incluso en los locales del propio deudor.

Corresponden al depositario las obligaciones de custodia y conservación pertinentes, así como la retribución convenida y el reembolso de los gastos que soporte. Puede incurrir en responsabilidad civil o penal, así como en la responsabilidad tributaria solidaria respecto a la deuda hasta el importe de lo levantado, cuando colabore o consienta el levantamiento de bienes¹⁰⁶.

(106) Artículos 42.2.d) LGT y 95 y 96 RGR. Entre otras, véase la STS de 22 de diciembre de 2016.

3) Valoración de los bienes

La valoración de los bienes embargados¹⁰⁷ es una actuación previa a su enajenación. La LGT no contiene ninguna referencia a dicha fase.

(107) Artículo 97 RGR

Corresponde a los órganos de recaudación o peritos designados por ellos, tomando como referencia el valor de mercado y los criterios habituales de valoración. El resultado de la valoración será notificado al obligado tributario, que podrá proponer en quince días valoración contradictoria.

Si entre ambas no existe diferencia superior al 20%, prevalecerá la más alta; pero si la diferencia es mayor y no hay avenencia, un perito propuesto en un listado elaborado por asociaciones y corporaciones profesionales efectuará una tercera valoración, que habrá de quedar entre las dos anteriores y que será la que prevalezca. La valoración resultante servirá de tipo para la subasta o concurso, previa consideración, en su caso, de las cargas, gravámenes u obligaciones que puedan recaer sobre los bienes embargados.

4) Enajenación de los bienes embargados

Una vez valorados los bienes, se procederá a realizarlos por el mismo orden seguido para el embargo¹⁰⁸, siendo la forma general la **subasta**, si bien existen otras posibilidades: el **concurso** y la **adjudicación directa**.

(108) Artículos 172 LGT y 100 RGR

Medios de enajenación de los bienes embargados

La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, con la única excepción de aquellos supuestos en los que la ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados (art. 100.2 RGR). Todo licitador, para ser admitido como tal, constituirá un depósito del 5% del tipo de subasta de los bienes por los que desee pujar (art. 103.1 bis RGR). El desarrollo de la enajenación por subasta es regulada en el artículo 104 RGR, conforme al cual, una vez abierta la subasta, se podrán realizar pujas electrónicas durante veinte días naturales, las cuales se enviarán telemáticamente. Serán admisibles pujas por cualquier valor. No se cerrará la subasta hasta que no haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque sea necesario ampliar el plazo, con un límite máximo de veinticuatro horas. Si la mejor oferta presentada fuera igual o superior al 50% del tipo de subasta, se adjudicará el bien a quien la hubiese presentado. Cuando fuese inferior, el órgano de recaudación decidirá si la oferta es suficiente para continuar con el procedimiento de adjudicación (art. 104.1 bis RGR). Las subastas a través de empresas o profesionales especializados se regulan en el artículo 105 RGR.

La enajenación mediante concurso solo se admite, según el artículo 106 RGR, por razones de interés público o para evitar posibles perturbaciones en el mercado.

La enajenación directa, regulada en el artículo 107 RGR, procede en los siguientes supuestos: cuando, una vez realizado el concurso, queden bienes o derechos sin adjudicar; cuando se trate de productos perecederos o cuando existan otras razones de urgencia, justificadas en el expediente, y, finalmente, en otros casos en los que no sea posible o no convenga promover concurrencia, por razones justificadas en el expediente. El órgano de recaudación, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente de la notificación del acuerdo de enajenación por adjudicación directa, procederá a realizar las gestiones conducentes a dicha adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas.

Asimismo, conviene tener presente que, según establece la LGT¹⁰⁹, la Administración Tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo:

(109) Artículo 172.3 LGT

- En los supuestos de fuerza mayor.
- Cuando se trate de bienes preceaderos.
- En los casos en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor.
- Cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.

Por último, la **adjudicación de bienes al Estado** procede cuando no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación los bienes por no hallarse comprador, tanto en el caso de bienes inmuebles o muebles, siempre y cuando dicha adjudicación interese a la Hacienda.

Constituye una especie de *datio in solutum* o adjudicación en pago de deudas regulada por normas imperativas. Su valor será el del débito perseguido¹¹⁰, sin que exceda el 75% del valor que sirvió de tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

(110) Artículo 172.2 LGT

5) Aplicación e imputación de la suma obtenida

El producto de la enajenación se aplicará a la extinción del crédito¹¹¹, en la medida en que el crédito y las costas queden cubiertos, y dará fin al procedimiento de apremio, pero si no fuera suficiente, se aplicará primero a las costas, liquidándose después la parte del débito solventada y la no solventada.

(111) Artículo 116 RGR

Si existen varias deudas de un mismo obligado que hayan sido acumuladas en un mismo procedimiento de apremio (lo cual puede producirse en la fase de ejecución), y la suma obtenida no alcanza a cubrir todas las deudas, se plantea el tema de la **imputación**.

Una vez cubiertas las costas, el resto de la suma obtenida se aplicará a aquellas deudas que gocen de garantía real o preferencia sobre la suma obtenida. El sobrante se imputará a la extinción de las demás deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada esta por la fecha de vencimiento del periodo voluntario¹¹², desechándose el criterio de la onerosidad del artículo 1174 CC y otros que pudieran adoptarse.

(112) Artículo 63.3 LGT

Finalmente, hay que tener presente que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 RGR, una vez cubiertos el débito, los intereses y las costas del procedimiento, el órgano de recaudación levantará el embargo sobre los bienes no enajenados y acordará su entrega al obligado al pago. Ahora bien, si una vez finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, de adjudicación

a la Hacienda Pública, quedaran derechos, bienes muebles o inmuebles sin adjudicar, estos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación, siempre que no haya prescrito la acción de cobro.

7.7. Oposición del deudor y del tercero al procedimiento

La **oposición a la vía de apremio** consiste en la posibilidad que se concede a los particulares para que puedan reaccionar contra el procedimiento de apremio, cuestionando la procedencia o legalidad de la ejecución administrativa, a fin de evitar los hipotéticos vicios o defectos que tengan lugar en dicho procedimiento.

Tres **principios** básicos constituyen el eje de la impugnación del procedimiento y de sus actos:

1) No puede alegarse en este momento la procedencia de la deuda (hecho imponible, exenciones) o su cuantía (base imponible o liquidable, tipo impositivo, bonificaciones o deducciones), cuestiones que ya deberían estar resueltas en la fase declarativa o de liquidación, sino solo la procedencia del propio procedimiento y sus actos, ya que estamos en presencia de una fase ejecutiva.

2) Tanto la doctrina como la jurisprudencia han insistido en el carácter tasado de la enumeración de los motivos de impugnación de la vía de apremio, que se produce en la LGT y el RGR, dado su carácter de procedimiento de ejecución (no de cognición), por el principio de impulsión de oficio y por las exigencias de eficacia y rapidez que conlleva.

Asimismo, solo por motivos cualificados y excepcionales cabe suspender el procedimiento (artículo 73 RGR: una vez iniciado el procedimiento, solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en el RGR).

No obstante, la jurisprudencia ha ido flexibilizando este principio, al igual que ocurre en general con los pilares del sistema de revisión de actos administrativos, ya que está en juego el control judicial de la Administración y por el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, consagrado en la CE.

Así, la doctrina y la jurisprudencia han admitido que el carácter tasado de los motivos de impugnación no es óbice para la alegación de otros motivos que, sin encajar en la letra de los enumerados en la normativa tributaria, responden a los mismos fundamentos que los allí existentes, o bien se derivan de la propia naturaleza del procedimiento ejecutivo (como defecto formal en la providencia de apremio si causa indefensión o los defectos le impiden alcanzar su fin). La falta de notificación de la providencia de apremio es motivo para impugnar los actos posteriores del procedimiento (diligencia de embargo).

Lectura recomendada

F. Serrano Antón (1998). *La oposición a la vía de apremio*. Pamplona: Aranzadi.

Lectura recomendada

Entre otras, las STS de 10 de octubre de 1974, de 31 de enero de 1981, de 30 de octubre de 1982, de 24 de octubre de 1985, de 13 de febrero de 1988 y de 19 de julio de 1995.

3) Ni la LGT ni el RGR establecen motivos de oposición al periodo ejecutivo, sino a la vía de apremio; es decir, al procedimiento dirigido a efectuar el cobro de la deuda tributaria, ejecutando, si es preciso, el patrimonio del deudor.

Se pueden diferenciar dos tipos de oposición, atendiendo al sujeto que promueve los recursos o impugnación: la ejercitada por el deudor y la llevada a cabo por terceras personas.

1) Oposición ejercitada por el deudor

La **oposición del deudor** puede dividirse en la oposición a la procedencia de la ejecución y la oposición a los concretos actos ejecutivos:

a) **Oposición a la procedencia de la ejecución**¹¹³, materializada mediante la impugnación de la providencia de apremio. Es decir, se discute la posibilidad de que la Administración utilice el procedimiento ejecutivo para la recaudación. Son motivos tasados. Se trata de determinar la licitud de la ejecución y, en su caso, ordenar su continuación, si se estima procedente (en el caso que se haya suspendido o paralizado el proceso), o su improcedencia.

⁽¹¹³⁾Artículo 167.3 LGT

Solo son admisibles los siguientes motivos de oposición:

- El primero de los motivos de impugnación es la **extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago**. En ambos supuestos no será procedente el procedimiento de apremio al haber desaparecido su objetivo, que es lograr el cumplimiento forzoso de la obligación tributaria. En el caso de la prescripción del derecho a exigir el pago, en realidad su mención es superflua, dado que constituye una forma de extinción de las deudas tributarias y, en consecuencia, está incluida en el motivo de oposición anterior.
- El segundo de los motivos es la **solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria o compensación en periodo voluntario** y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- El tercer motivo de oposición es la **falta de notificación de la liquidación**. En cuanto a este motivo, debemos señalar que para que el acto administrativo de liquidación pueda servir de base al procedimiento ejecutivo es necesario que, además de ser válido, sea eficaz (eficacia que queda supeditada a la notificación del mismo al particular). Esto supone que en aquellos casos en que no exista una notificación correcta de la liquidación, esta resulta ineficaz, por lo que puede oponerse el particular.
- Asimismo, puede alegarse, como motivo de oposición, la **anulación de la liquidación**. En estos casos, al anularse la liquidación, no existe acto

administrativo que ejecutar. No obstante, cuando se dicte una nueva liquidación y la deuda esté incurso en el periodo ejecutivo, ya será posible proceder a su ejecución.

- Finalmente, puede alegarse el **error u omisión en el contenido de la providencia de apremio** que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada. En cambio, la falta de notificación de la providencia de apremio, según el artículo 170.3 LGT, es un motivo para impugnar la diligencia de embargo.

b) Oposición a los concretos actos ejecutivos. En ella simplemente se discute la regularidad de los actos del procedimiento. En principio, no son motivos tasados, ya que no debería existir ninguna especialidad respecto del régimen general de impugnación de los actos de aplicación de los tributos. Sin embargo, se recogen algunas especialidades a la hora de impugnar determinados actos del procedimiento de apremio, como la diligencia de embargo y el acuerdo de enajenación de bienes y derechos embargados, consistentes en la limitación de los motivos de impugnación¹¹⁴.

⁽¹¹⁴⁾Artículos 170.3 y 172.1 LGT

Motivos de oposición a la diligencia de embargo

La diligencia de embargo solo será impugnable por los siguientes motivos, según el artículo 170.3 LGT:

- 1) En primer lugar, por la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- 2) En segundo lugar, por la falta de notificación de la providencia de apremio.
- 3) En tercer lugar, por el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo.
- 4) Por último, por la suspensión del procedimiento de recaudación.

2) Oposición efectuada por terceros

Respecto a la **oposición llevada a cabo por terceras personas** ajenas al procedimiento ejecutivo, se trata de las tercerías de dominio y de mejor derecho¹¹⁵.

⁽¹¹⁵⁾Artículo 165.3 a 5 LGT

En la **tercería de dominio**, el tercero considera que se han trabado bienes o derechos que son de su propiedad, mientras que en la **tercería de mejor derecho**, el tercero entiende que ostenta frente al deudor ejecutado un derecho de crédito preferente al que la Administración pretende hacer efectivo mediante el procedimiento de apremio.

En la tercería de dominio se produce la suspensión en relación con los bienes y derechos controvertidos, y se adoptan las medidas de aseguramiento que correspondan. Por el contrario, en la tercería de mejor derecho no se suspende el procedimiento de apremio, que continúa hasta la realización de los bienes, y se consigna en depósito el producto de resultas de la resolución de la tercería.

Procedimiento

El procedimiento para hacer efectivas las tercerías se encuentra regulado en los artículos 117 a 122 RGR.

La **resolución** se adoptará en un plazo de seis meses desde que se promovió, y se notificará al tercero¹¹⁶. Si es favorable dicha resolución:

⁽¹¹⁶⁾Artículo 120.2 RGR

- En la tercería de dominio, se levanta el embargo sobre los bienes objeto de reclamación.
- En la tercería de mejor derecho, se entrega al reclamante el producto obtenido en la ejecución, deduciéndose los costes necesarios para su realización en el procedimiento de apremio.

7.8. Suspensión y paralización del procedimiento

Una vez que se ha iniciado el procedimiento de apremio y durante el desarrollo del mismo (fases de ejecución patrimonial), puede ocurrir que se suspenda o paralice por una serie de motivos tasados, al igual que en el caso de la oposición.

Naturaleza de la suspensión y paralización

Todos los casos de suspensión o paralización responden a una diferente naturaleza, como pone de relieve, entre otras, la RTEAC de 16 de mayo de 2007.

1) La suspensión del procedimiento

La suspensión del procedimiento de apremio se puede producir en los siguientes supuestos:

⁽¹¹⁷⁾Arts 165.1, 224 y 233 LGT, 73 RGR y 25 y 40 a 47 RGRVA

a) La acordada con arreglo a las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas. En este caso, la suspensión de la ejecutoriedad del acto¹¹⁷ solamente será acordada si se garantiza la deuda con aval suficiente.

La aportación de garantía suficiente

Como se ha visto, la oposición a la vía de apremio debe instrumentarse mediante el oportuno recurso o reclamación económico-administrativa. Como consecuencia de esta impugnación, el procedimiento puede suspenderse si se aporta la garantía pertinente.

La oposición, por lo tanto, da lugar a un procedimiento contradictorio acerca de la procedencia del apremio, pero no suspende el procedimiento iniciado con la providencia. Solo si el particular la solicita y aporta la garantía correspondiente, obtendrá la suspensión de la actividad ejecutiva hasta que finalice la reclamación.

En caso de que no se conceda la suspensión, el procedimiento ejecutivo continuará hasta la resolución de la reclamación. Si dicha resolución es estimatoria de la oposición alegada, anulará las actuaciones llevadas a cabo, señalando al respecto el artículo 166.1 LGT, que

dispondrá la conservación de aquellas no afectadas por la causa de nulidad. Si, por el contrario, se desestima la oposición, el procedimiento continuará hasta su terminación con la realización de los bienes del deudor y la satisfacción del derecho de crédito de la Hacienda.

b) En los casos de tercería de dominio¹¹⁸.

⁽¹¹⁸⁾ Artículo 165.4 LGT

c) En otros casos en que lo establezca la normativa tributaria¹¹⁹.

⁽¹¹⁹⁾ Artículo 165.1 LGT

Según dispone el artículo 73.3 RGR, la suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 255, 256 y 258.3 LGT.

2) La paralización del procedimiento

Por otro lado, la LGT¹²⁰ contempla un supuesto de suspensión inmediata o automática de las actuaciones del procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado lo solicite al órgano de recaudación y demuestre alguna de las circunstancias siguientes:

⁽¹²⁰⁾ Artículo 165.2 LGT

- Que se ha producido un su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda.
- Que dicha deuda ha sido ingresada (y, en su caso, las costas del procedimiento de apremio devengadas hasta el momento), condonada, compensada, aplazada o suspendida o que haya prescrito el derecho a exigir el pago.

Ejemplo

⁽¹²¹⁾ Artículo 165. 2 LGT

El Sr. Téllez recibe una providencia de apremio porque, según la Administración, no pagó el importe de la liquidación en concepto de IRPF practicada, en su momento, por la Inspección. No obstante, el Sr. Téllez sí que pagó dicha deuda.

El Sr. Téllez, dado que ha pagado la deuda (extremo que pueda acreditar mediante el correspondiente justificante), tendrá derecho a la suspensión automática del procedimiento de apremio¹²¹, sin necesidad de aportar ninguna garantía.

Conviene subrayar que las últimas circunstancias citadas (deuda ingresada, condonada, compensada o aplazada o suspendida o prescrita) están incluidas como motivos de impugnación del procedimiento de apremio en el artículo 167.3 LGT. En cambio, no ocurre lo mismo con el error de hecho, material o aritmético en la determinación de la deuda. El error en la determinación de la deuda es el único motivo para volver sobre la fase de liquidación de la deuda una vez abierta la vía de apremio, rompiendo la tradicional separación de ambos órdenes en cuanto a su impugnación.

7.9. Terminación del procedimiento de apremio

Los modos de terminación del procedimiento de apremio¹²² son los siguientes:

⁽¹²²⁾ Artículos 173 LGT y 116 RGR

1) El **pago del débito**, que se hará constar en el expediente, quedando este ultimado y entregando al deudor justificantes de pago de las deudas satisfechas.

Caducidad

Como el procedimiento de apremio no tiene un plazo máximo de duración, sino que puede desarrollarse en tanto no prescriba el derecho de la Administración de exigir el pago, no se recoge como forma de finalización de este procedimiento la caducidad, a diferencia de lo que sucede en otros procedimientos tributarios (artículo 104.1 LGT).

El pago de la deuda tributaria

El pago puede producirse mediante el ingreso de la deuda por el obligado tributario no solo en el plazo indicado en la providencia de apremio, sino también en cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes, ya que, como señala el artículo 172.4 LGT, en cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración Tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio. En este caso, por lo tanto, el pago deberá comprender las costas del procedimiento, los intereses devengados a lo largo del mismo y el recargo de apremio ordinario del 20%.

Al margen del pago efectuado por el obligado, la ejecución, como hemos visto, puede llegar hasta culminar con la enajenación de los bienes, en cuyo caso el producto de dicha enajenación se imputará a la extinción del crédito, en la medida en que este quede cubierto.

Si el pago no cubre la totalidad del importe de la deuda debida, continúa el procedimiento de apremio por la cantidad pendiente.

2) El **acuerdo de declaración del crédito total o parcialmente incobrable**, tras la declaración de fallido de todos los obligados al pago (del deudor y los responsables solidarios, si los hubiere).

La declaración del crédito incobrable

⁽¹²³⁾ Artículos 61 a 63 RGR

Tras la declaración de fallido de los deudores principales, por no poseer bienes embargables, se derivará la acción recaudadora contra los responsables subsidiarios, si los hubiere. Si no existieran o si resultaran igualmente fallidos, se declarará el crédito incobrable¹²³, motivando su baja en cuentas y notificándolo al Registro Mercantil si el obligado figura inscrito en el mismo.

⁽¹²⁴⁾ Artículo 173.2 LGT

La deuda se considerará provisionalmente extinguida en la cuantía procedente, en tanto no se rehabilite dentro del plazo de prescripción. Vencido el plazo de prescripción sin haber sido rehabilitada la deuda, la extinción será definitiva.

Durante el plazo de prescripción, si se produce solvencia sobrevenida del deudor (es decir, si se tiene noticia de que el deudor o responsable han llegado a mejor fortuna), provocará la rehabilitación del crédito¹²⁴, y la Dependencia de Recaudación reabrirá el procedimiento ejecutivo ultimado, comunicándolo al órgano gestor para que liquide nuevamente los créditos dados de baja, emitiéndose los correspondientes títulos ejecutivos en la situación que tenían aquellos cuando se produjo la declaración de fallido.

3) El **acuerdo de extinción de la deuda por cualquier otra causa** (prescripción, condonación o compensación).

4) Cuando el procedimiento de recaudación se desarrolle en el marco de la asistencia mutua, el procedimiento podrá acabar, además, por la modificación o retirada de la solicitud de esta asistencia¹²⁵.

(125) Art. 177 quaterdecies LGT

8. Actuaciones de asistencia mutua

8.1. Concepto y normas comunes

En relación con las actuaciones de asistencia mutua, hay que destacar que la DF 1.^a del RDL 20/2011, de 30 de diciembre, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera para la Corrección del Déficit Público (con efectos desde el 1 de enero del 2012) ha incorporado una regulación completa de la materia en la LGT, trasponiendo la **Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo del 2010**, sobre la Asistencia Mutua en Materia de Cobro de los Créditos Correspondientes a Determinados Impuestos, Derechos y otras Medidas.

De esta forma, **la LGT**, tras esta modificación, pasa a regular también los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración Tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales¹²⁶.

(126) Artículo 1.2 LGT

Se entiende por **asistencia mutua** los efectos de la LGT, el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados, en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios. Asimismo, participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el art. 149.1.3.^a CE.

El nuevo **capítulo VI del título III de la LGT** (relativo a la aplicación de los tributos) se dedica a la asistencia mutua.

En relación con las **actuaciones de asistencia mutua**, la Administración Tributaria podrá requerir, y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia (artículo 177 bis.1 LGT).

A las actuaciones que la Administración Tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en la LGT respecto de la aplicación de los tributos, con las especialidades contenidas en el capítulo VI, dedicado a la asistencia mutua¹²⁷.

(127) Artículo 177 bis.3 LGT

Por otra parte, la asistencia que la Administración Tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.

Presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos

De acuerdo con lo previsto por el art. 177 quinquies LGT, en el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados.

Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos.

Las comunicaciones que la Administración Tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso. En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente **medios electrónicos, informáticos y telemáticos**, en los términos establecidos en la LGT y en su normativa de desarrollo¹²⁸.

(128) Artículo 177 septies LGT

8.2. Intercambio de información

La Administración Tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los **datos, informes o antecedentes** obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa (artículo 177 ter.1 LGT).

A fin de **proporcionar** la citada información, la Administración Tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

Por otra parte, la **información suministrada a la Administración tributaria** por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el art. 95.1 LGT, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa¹²⁹.

(129) Artículo 177 ter.2 LGT

No obstante, la cesión a terceros será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

En su caso, la información suministrada a la Administración Tributaria podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.

Controles simultáneos

Son controles simultáneos, según lo previsto por el art. 177 quáter LGT, las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

La Administración Tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

A los intercambios de información que sean necesarios para los controles simultáneos les será de aplicación lo dispuesto en relación con el intercambio de información en el art. 177 ter LGT.

8.3. Asistencia en la notificación

En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración Tributaria podrán ser **notificados en el territorio de otro Estado** mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado (artículo 177 sexies.1 LGT).

Tales notificaciones producirán los mismos **efectos** que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida conforme se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en los que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración Tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el art. 112 LGT. Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

Cuando en el marco de la asistencia mutua, la Administración Tributaria reciba una **petición de notificación** de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la LGT (artículo 177 sexies.2 LGT).

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los **lugares** establecidos en el art. 110 LGT, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración Tributaria y se haya intentado o bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el art. 112 LGT (notificación por comparecencia).

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración Tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

8.4. Asistencia en la recaudación

La **recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua** se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los arts. 62.6 y 65.6 LGT (relativos a los plazos de ingreso en las actuaciones de asistencia mutua y al aplazamiento y fraccionamiento del pago, respectivamente), así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas del procedimiento de apremio, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el capítulo VI, dedicado a la asistencia mutua (artículo 177 nonies LGT).

Tendrá la consideración de **instrumento de ejecución** aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias.

El instrumento de ejecución

El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración Tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración Tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

Contra el **instrumento de ejecución** dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los **motivos de oposición** a los que se refiere el art. 167.3 LGT, siendo de aplicación lo establecido en el art. 177 duodecies.1 LGT, que establece que la revisión del instrumento de ejecución se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan otra cosa¹³⁰.

⁽¹³⁰⁾Artículo 177 decies LGT

Por otra parte, contra las **diligencias de embargo** dictadas al amparo de la asistencia mutua, solo serán admisibles como **motivos de oposición** aquellos a los que se refiere el art. 170.3 LGT (extinción de la deuda o prescripción del

⁽¹³¹⁾Artículo 177 undecies LGT

derecho a exigir el pago, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas reguladoras del embargo y suspensión del procedimiento de recaudación)¹³¹.

Medios de prueba para fundamentar la oposición

En el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el art. 106.2 LGT.

Por último, contra **el resto de las actuaciones** de la Administración Tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los **motivos** que deriven de la LGT y su normativa de desarrollo.

La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración Tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la LGT y en su normativa de desarrollo¹³².

(132) Artículo 177 duodécies.2 LGT

Se acordará la **suspensión de oficio del procedimiento de recaudación** instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo (artículo 177 terdecies LGT).

Normativa aplicable a la suspensión del procedimiento de recaudación

La suspensión del procedimiento de recaudación seguido en el ámbito de la asistencia mutua se registrará por lo que se dispone en el artículo 73.1 y 2 RGR y en el artículo 177 terdecies LGT.

No obstante, la suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

La iniciación de un procedimiento amistoso

Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un pro-

cedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el art. 81.2 LGT.

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán **terminar**, además de por las causas del art. 173 LGT (pago de la cantidad debida, acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable o acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa), por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de dicha asistencia¹³³.

⁽¹³³⁾Artículo 177 quaterdecies LGT

9. Recuperación de ayudas de Estado

9.1. Cuestiones generales

Tras la modificación parcial de la LGT de 2015, se crea un nuevo Título, el VII, llamado «Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario». La decisión de recuperación parte de la Unión Europea, que concluye que determinadas ayudas concedidas por el Estado pueden ser ilegales o incompatibles con otras ayudas previas. En tales casos, el Estado afectado debe ejecutar la decisión sin dilación y con arreglo a los procedimientos de derecho interno¹³⁴.

⁽¹³⁴⁾ Arts. 260 a 271 LGT

La Administración Tributaria, la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

No obstante, al actuar el Estado miembro como mero ejecutor de la Comisión Europea, su libertad de acción queda limitada en los siguientes términos:

- a) No cabe el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la liquidación en que se concrete la recuperación, conforme ya se ha dicho anteriormente.
- b) No resultan aplicables los plazos de prescripción internos sino los comunitarios (diez años). Por consiguiente, prescribe a los diez años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación. Dichos plazos se interrumpen, además de por los motivos habituales relativos al obligado al pago y a la Administración tributaria interna, por cualquier actuación de la Comisión relacionada con la ayuda de Estado en cuestión. El plazo queda, además, suspendido durante el tiempo en que la decisión de recuperación esté siendo objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- c) Los intereses de demora aplicables se regirán por la normativa de la Unión Europea.

Por otro lado, cuando exista una resolución o liquidación previa practicada por la Administración Tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme.

Por último, la resolución o liquidación derivada de la ejecución de la decisión de recuperación será susceptible de recurso de reposición y, en su caso, de reclamación económico-administrativa, en los términos previstos en la LGT.

9.2. Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado

Se prevén dos procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado, según si la recuperación implica o no, adicionalmente, la regularización de una obligación tributaria:

- Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.
- Procedimiento de recuperación en otros supuestos.

1) En el caso de **regularización de los elementos de la obligación tributaria afectada por la decisión**, la Administración se limitará a la comprobación de aquellos elementos de la obligación a los que se refiere dicha decisión,

Actuaciones que se utilizarán

La Administración en estos casos solo puede utilizar las siguientes actuaciones:

- Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria.
- Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluida la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- Requerimientos de información a terceros.

No obstante, se aclara que el examen de tales documentos y las mencionadas actuaciones se entenderán efectuados a los solos efectos de determinar la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos.

El inicio del procedimiento se produce de oficio por el órgano competente, y se le notifica al obligado mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Ahora bien, si los datos en poder de la Administración Tributaria son suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento se puede iniciar directamente mediante la notificación de dicha propuesta.

El obligado tributario que haya sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la Administración la documentación y demás elementos solicitados.

Por otro lado, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración Tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que, en un plazo de diez días, pueda formular alegaciones.

Finaliza el procedimiento por resolución expresa de la Administración Tributaria (que contendrá los elementos de la obligación afectados por la decisión y ámbito temporal objeto de las actuaciones; relación de hechos y fundamentos que motiven la resolución; y la liquidación provisional o manifestación expresa de que no procede regularizar) o bien por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no produce la caducidad de este, que continúa hasta su terminación; y no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo.

2) El **procedimiento de recuperación en otros supuestos** se inicia de oficio, teniendo el órgano competente atribuidas las facultades de recaudación contenidas en el artículo 162 LGT.

El inicio de las actuaciones del procedimiento debe notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza de las actuaciones e informará de sus derechos y obligaciones en el curso de estas, y contendrá la propuesta de resolución, se concederá un plazo de diez días al obligado tributario para que pueda presentar alegaciones.

Finaliza el procedimiento por resolución expresa, que deberá notificarse en el plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, salvo que la decisión de recuperación establezca un plazo distinto. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no produce la caducidad de este, que continúa hasta su terminación; y no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo.

Contenido de la resolución que pone fin al procedimiento

La resolución que ponga fin al procedimiento deberá incluir, al menos, el acuerdo de modificación, en el sentido de la decisión de recuperación, de la resolución previamente dictada por la Administración o, en su caso, manifestación expresa de que no procede modificación alguna como consecuencia de la decisión de recuperación; la relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y la liquidación en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del devengo de intereses de demora.

Actividades

Casos prácticos

1. En el año 2015, el Sr. Rodríguez debe pagar a la Administración Tributaria, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al 2014, una cuota de 2.100 €. Asimismo, está obligado a pagar 400 €, en concepto de impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), por un piso de su propiedad, para lo cual dispone de un plazo voluntario desde el 1 de abril al 30 de junio de 2015.

Transcurrido el periodo voluntario de pago, el Sr. Rodríguez presenta su autoliquidación del IRPF el 10 de julio de 2015, pero no ingresa la deuda. Asimismo, la deuda correspondiente al IBI resulta impagada. No obstante, el Sr. Rodríguez se da cuenta de que está pendiente de ingreso la deuda relativa al IRPF y decide ingresar el 3 de septiembre de 2015 solamente 1.100 €, porque no dispone de más dinero en efectivo. Posteriormente, el 24 de marzo de 2016 ingresa el resto de la deuda del IRPF, sin que hasta ese momento se le hubiera notificado providencia de apremio alguna.

El 4 de junio de 2016, la Administración notifica al Sr. Rodríguez una providencia de apremio, en la que le exige el pago de la deuda referente al IBI correspondiente al 2015.

A su vez, en el ejercicio del 2015, el Sr. Pérez ha de ingresar por el mismo concepto (IRPF) una cuota diferencial de 2.500 €. No obstante, tampoco presenta su autoliquidación ni ingresa en plazo por falta de liquidez. Posteriormente, el 30 de marzo de 2017 se decide a presentar la autoliquidación porque tiene noticias de la liquidación que le ha practicado la Inspección a la Sra. Suárez, pero no realiza el ingreso hasta que no se recupera económicamente de su situación, el día 23 de abril de 2017, antes de que se le notifique ninguna providencia de apremio.

El periodo voluntario de pago del IRPF en cada uno de los ejercicios se inicia el 1 de mayo y finaliza el 1 de julio suponiendo que el interés de demora vigente en el 2015 y 2016 es del 5%, y en 2017 sea del 5,25%.

a) ¿A qué cantidad asciende la deuda que el Sr. Rodríguez deberá pagar por haber ingresado fuera de plazo el IRPF? ¿Y si hubiera ingresado los 1.100 € el 30 de noviembre de 2015 y el resto de la deuda pendiente el 28 de junio de 2016?

b) Si el Sr. Rodríguez no hubiera presentado la autoliquidación del IRPF ni realizado el ingreso en el periodo voluntario, ¿qué consecuencias se derivarían de tal conducta?

c) ¿Qué cantidad deberá pagar el Sr. Rodríguez en el caso del IBI? ¿Qué ocurre si no paga en los plazos que constan en la providencia de apremio?, ¿cuál será la deuda exigible? Si hubiese pagado el 3 de junio de 2016, ¿qué efectos se habrían producido?

d) ¿Qué efecto provoca la presentación de la autoliquidación del Sr. Pérez el 30 de marzo de 2017?, ¿qué le puede exigir la Administración?

2. El Sr. Fernández es propietario de varias fincas rústicas en el municipio de Calatayud, y como consecuencia de la revisión de los valores catastrales de algunas de sus fincas, el valor de su propiedad se ha visto incrementado en un 50% respecto del valor que tenía asignado para el año 2015, lo que le ha supuesto una mayor cuota del impuesto sobre bienes inmuebles (en concreto, 1.200 €). El Ayuntamiento de Calatayud le notificó oportunamente dicho incremento de la base imponible. El 20 de octubre de 2016, venció el plazo voluntario de ingreso de la citada cuota sin que el Sr. Fernández ingresara la deuda correspondiente. El 10 de junio de 2017, se le notifica una providencia de apremio en la que se le requiere para que efectúe el pago de la deuda tributaria, pero el Sr. Fernández hizo caso omiso de la providencia. Tras la notificación de la providencia de apremio, no recibe más notificaciones, hasta que el 1 de septiembre de 2017 recibe una notificación de la subasta de una de las fincas de su propiedad. Las dependencias de recaudación solicitaron a una sociedad tasadora una tasación de dichas fincas, y sus honorarios por la tasación ascendieron a 480 €.

a) El embargo de bienes realizado al Sr. Fernández por las dependencias de recaudación, ¿qué cantidades debe cubrir?

b) Apuntad las posibles causas de oposición al procedimiento de apremio, en qué momento se pueden oponer y ante qué tipo de actos.

c) Si en lugar de embargar una finca rústica, se le hubiera embargado la cosecha de maíz producida en sus fincas, y el Sr. Fernández hubiera recurrido el acto de liquidación de la deuda tributaria, ¿cómo le afectaría la prohibición de enajenar los bienes del artículo 172.3 de la LGT, mientras el acto de liquidación de la deuda tributaria no sea firme?

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. El inicio del periodo ejecutivo...
 - a) se produce siempre tras la finalización del periodo voluntario.
 - b) se produce cuando la Administración conoce la existencia de la deuda tributaria impagada en periodo voluntario.
 - c) se produce con la notificación de la providencia de apremio.

2. El procedimiento de apremio...
 - a) se pone en marcha automáticamente cuando finaliza el periodo voluntario.
 - b) permite a la Administración exigir coactivamente la deuda tributaria.
 - c) ninguna de las dos anteriores es correcta.

3. Los recargos por el pago extemporáneo sin requerimiento previo...
 - a) tienen naturaleza disuasoria, pero no sancionadora, según el Tribunal Constitucional.
 - b) son incompatibles con los recargos del periodo ejecutivo.
 - c) son compatibles con las sanciones tributarias.

4. Cuando la Administración notifica una liquidación entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo para ingresar en periodo voluntario finaliza...
 - a) el día 20 del mes siguiente.
 - b) el día 5 del mes siguiente.
 - c) el día 20 del mismo mes.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario...
 - a) impide el inicio del periodo ejecutivo y el devengo del interés de demora.
 - b) impide el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora y del correspondiente recargo del periodo ejecutivo.
 - c) impide el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

6. Puede alegarse como motivo de impugnación de la providencia de apremio...
 - a) la extinción total de la deuda.
 - b) la extinción total de la deuda, pero no la falta de notificación de la liquidación.
 - c) ambas respuestas son ciertas.

7. El devengo de los intereses de demora se produce...
 - a) previo requerimiento de su pago.
 - b) de forma automática, una vez finalizado el periodo voluntario.
 - c) a partir de la notificación de la providencia de apremio.

8. En una autoliquidación presentada fuera de plazo, pero sin realizar el ingreso, el periodo ejecutivo se inicia...
 - a) al día siguiente del vencimiento del plazo voluntario para presentar la autoliquidación.
 - b) al día siguiente de la presentación de la autoliquidación.
 - c) al día siguiente a aquel en que sea notificada la providencia de apremio.

9. La cuantía del interés de demora...
 - a) es siempre el interés legal del dinero incrementado en un 25%

- b) es el interés legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
- c) es siempre el interés legal del dinero.

10. El embargo de los bienes del deudor...

- a) se realiza teniendo en cuenta un principio de proporcionalidad.
- b) se realiza sobre cualquier tipo de bien o derecho del patrimonio del deudor.
- c) ambas respuestas son ciertas.

Solucionario

Actividades

Casos prácticos

1.

a) En el supuesto del IRPF del Sr. Rodríguez, el plazo voluntario finaliza el 30 de junio de 2015. Presenta su autoliquidación fuera de plazo, pero no ingresa la deuda (10 de julio de 2015). Al día siguiente de la presentación, se inicia ya el periodo ejecutivo. Por lo tanto, los dos ingresos, el de 1.100 € (3 de septiembre de 2015) y el de 1.000 € (24 de marzo de 2016), que realiza posteriormente, no son ingresos espontáneos fuera de plazo, sino ingresos coactivos.

Por un lado, será exigible el correspondiente recargo del artículo 27 LGT. Como han transcurrido solo diez días desde la finalización del periodo voluntario, se aplicará un recargo del 5%.

Por otro lado, dado que la Administración Tributaria todavía no le ha notificado la providencia de apremio, no serán exigibles los intereses de demora, y el recargo que se aplicará es el recargo ejecutivo del 5%.

Por lo tanto, el Sr. Rodríguez deberá pagar por el ingreso de 1.100 €:

- recargo por ingreso extemporáneo: $1.100 \times 5\% = 55 \text{ €}$
- recargo del periodo ejecutivo: $1.100 \text{ €} \times 5\% = 55 \text{ €}$
- en total: $1.100 \text{ €} + 55 \text{ €} + 55 \text{ €} = 1.210 \text{ €}$

Y por el ingreso de 1.000 €:

- recargo por ingreso extemporáneo: $1.000 \times 5\% = 50 \text{ €}$
- recargo del periodo ejecutivo: $1.000 \text{ €} \times 5\% = 50 \text{ €}$
- en total: $1.000 \text{ €} + 50 \text{ €} + 50 \text{ €} = 1.100 \text{ €}$

En el caso de que el Sr. Rodríguez pagara en el periodo voluntario correspondiente el recargo de 50 €, dicho importe se le reduciría en un 25% (artículo 27.5 LGT).

Si hubiera ingresado los 1.100 € el 30 de noviembre de 2015 y el resto de la deuda pendiente (1.000 €) el 28 de junio de 2016, como no se le habría notificado tampoco la providencia de apremio, la deuda exigible sería igualmente de $1.210 \text{ €} + 1.100 \text{ €}$.

b) Si el Sr. Rodríguez no hubiera presentado la autoliquidación del IRPF ni realizado el ingreso, en este caso, al finalizar el periodo voluntario, no se hubiera podido abrir el periodo ejecutivo, por cuanto la Administración Tributaria no podría tener noticias de la existencia de la deuda.

Lo que nacería en este supuesto es la facultad de la Administración de liquidar la deuda mediante una actividad de inspección o de comprobación por los órganos gestores (mientras no prescribiera la deuda), supuesto en el que se impondría una sanción y se exigirían los intereses de demora.

Asimismo, si dicha actividad administrativa no tuviera lugar, el Sr. Rodríguez podría realizar un ingreso extemporáneo sin requerimiento previo, sin sanciones y con la consiguiente aplicación de los recargos del 5%, 10%, 15% ó 20 % en función del tiempo de retraso, más, en el caso del último recargo, los intereses de demora que van desde la finalización de los doce primeros meses hasta el ingreso (artículo 27 LGT).

c) La deuda relativa al IBI es exigida por la Administración mediante el procedimiento de apremio, que se inicia mediante la notificación de la providencia de apremio el 4 de junio de 2016. En este caso, la Administración le exigirá la cuota inicial de 400 €, más el recargo del periodo ejecutivo.

En la providencia de apremio, la Administración liquida ya el recargo de apremio reducido, porque es un porcentaje fijo (10%), con independencia del tiempo que transcurra entre la finalización del periodo voluntario y el pago. Asimismo, la providencia contiene la advertencia de que se liquidarán intereses de demora y el recargo de apremio ordinario (20%) si no se ingresa la deuda en los plazos previstos en el artículo 62.5 LGT.

Por lo tanto, si el Sr. Rodríguez no ingresara la deuda en los plazos que se le conceden en el periodo ejecutivo (en este caso, del 4 al 20 de junio de 2016, según el artículo 62.5 LGT), la Administración procedería al embargo de sus bienes y exigiría la deuda tributaria, más el

recargo de apremio ordinario (20%) y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo hasta el momento del pago de la deuda.

Finalmente, si el Sr. Rodríguez hubiese pagado la deuda el 3 de junio de 2016, es decir, antes de que la Administración le hubiera notificado la providencia de apremio, debería pagar 400 € de cuota más el recargo ejecutivo del 5%, y se le condonarían los intereses de demora (artículo 28.2 LGT). Por lo tanto, debería pagar: $400 \text{ €} + (5\% \times 400 \text{ €}) = 420 \text{ €}$.

d) Por la presentación de la autoliquidación fuera de plazo, se inicia el periodo ejecutivo el día siguiente, el 31 de marzo de 2017.

El Sr. Pérez deberá pagar un recargo por ingreso extemporáneo del 20% (artículo 27 LGT), porque hace más de un año que finalizó el periodo voluntario, más los intereses de demora que van desde la finalización del primer año hasta el momento de la presentación (del 2 de julio de 2016 al 30 de marzo de 2017).

El recargo del artículo 27 LGT será el siguiente:

$$2.500 \text{ €} \times 20\% = 500 \text{ €}$$

Los intereses de demora serán los siguientes:

- En el 2016, deberá pagar por un total de 183 días:

$$2.500 \text{ €} \times (183/365) \times 5,00\% = 62,67 \text{ €}$$

- En el 2017, deberá pagar por un total de 89 días:

$$2.500 \text{ €} \times (89/365) \times 5,25\% = 32,00 \text{ €}$$

En total, los intereses de demora suman 94,67 €.

Además, deberá pagar un recargo ejecutivo del 5%, sobre la deuda en periodo voluntario (artículo 28.2 LGT):

$$2.500 \text{ €} \times 5\% = 125 \text{ €}$$

En total deberá pagar:

$$2.500 \text{ €} + 500 \text{ €} + 94,67 \text{ €} + 125 \text{ €} = 3.219,67 \text{ €}$$

2.

a) Siguiendo el principio de proporcionalidad, se procederá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169 de la LGT al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- El importe de la deuda no ingresada (1.200 €).
- Los intereses que se hayan devengado hasta la fecha de ingreso. No sabemos cuándo se produce el ingreso de la deuda, pero comenzará su cómputo desde el día siguiente al inicio del periodo ejecutivo (21 de octubre de 2015). Como se trata de una deuda liquidada por la Administración, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente a la finalización del periodo voluntario que recoge el artículo 62 de la LGT (artículo 161.1.a LGT).
- Los recargos del periodo ejecutivo, en este caso, el recargo ordinario de apremio del 20% ($1.200 \times 20\% = 240 \text{ €}$) que recoge el artículo 28 de la LGT, dado que no se ha satisfecho la deuda antes de notificarse la providencia de apremio ni en los plazos que recoge esta.
- Las costas del procedimiento de apremio. Dentro de estas costas, se incluirían los honorarios de la sociedad de tasación, 480 €. El artículo 113 del Reglamento general de recaudación, en su apartado 2, letra a), señala que tienen la consideración de costas "los honorarios de empresas o profesionales ajenos a la Administración que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de los bienes embargados".

b) El Sr. Fernández no ha recibido notificación alguna de la diligencia de embargo, y sí del acuerdo de enajenación. En la medida en que no se le ha notificado la diligencia en contra de lo establecido en el artículo 170.1 de la LGT, y como dice el artículo 112.3 de la LGT *in fine* "[...] los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección", con lo que se quiere decir que si alguna actuación del procedimiento de apremio se ha dado por notificada, necesariamente se debe notificar el acuerdo de enajenación, la notificación de este último le brinda la posibilidad de oponerse al procedimiento de apremio.

El artículo 172.1 de la LGT indica que, para oponerse al acuerdo de enajenación, se deben dar las circunstancias del artículo 112.3 de la LGT; esto es, que se entiendan por notificados cualquiera de los trámites del procedimiento, y en este supuesto esta circunstancia no se produce, sino que no se notifica la diligencia de embargo, no cabe duda de que el Sr. Fernández se podrá oponer al acuerdo de enajenación, ya que de lo contrario se produciría su indefensión y resultaría anulable (artículo 48.2 LPACAP). Los motivos de oposición son los mismos que contra la diligencia de embargo (artículo 170.3 LGT), de manera que es aplicable el relativo al incumplimiento de las normas reguladoras del embargo, al no haberse notificado la diligencia, tal y como exige el artículo 170.1 de la LGT.

El resto de motivos de oposición al acuerdo de enajenación, que son los mismos que a la diligencia de embargo (artículo 172.1 LGT), son los siguientes: la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir su pago, la falta de notificación de la providencia de apremio y la suspensión del procedimiento de recaudación. Los motivos de oposición a la providencia de apremio aparecen en el artículo 167.3 LGT.

c) Según dispone el artículo 172.3 LGT, la Administración Tributaria no puede proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso de un procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes percederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

Atendiendo al tenor de este artículo, se podrían enajenar los bienes del Sr. Fernández, en concreto la cosecha de maíz, al tratarse de bienes percederos o con una posible pérdida de valor, aunque se haya impugnado la liquidación y esta aún no sea firme, si bien, en todo caso, su enajenación requerirá la suficiente motivación.

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. b

3. a

4. a

5. c

6. a

7. b

8. b

9. b

10. a