
Procediment de recaptació tributària

PID_00258577

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari a la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari a ESERP Business & Law School.



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

| | |
|--|----|
| Introducció | 5 |
| Objectius | 7 |
| 1. La recaptació tributària | 9 |
| 1.1. Objecte de la recaptació | 9 |
| 1.2. Òrgans recaptadors | 10 |
| 1.3. Facultats dels òrgans de recaptació | 11 |
| 1.4. Entitats col·laboradores en la gestió recaptadora | 12 |
| 2. Períodes i procediments de recaptació | 15 |
| 2.1. Diferències entre <i>període</i> i <i>procediment de recaptació</i> | 15 |
| 2.2. Unicitat o pluralitat de procediments de recaptació | 17 |
| 3. El pagament en el procediment de recaptació | 19 |
| 3.1. Objecte del pagament | 19 |
| 3.2. Legitimació i falta de competència | 19 |
| 3.3. Forma i moment del pagament | 20 |
| 3.4. Lloc i terminis del pagament | 23 |
| 3.5. Justificants i certificats de pagament | 25 |
| 3.6. Imputació i consignació del pagament | 26 |
| 4. La recaptació en període voluntari | 27 |
| 4.1. Caràcters i inici del període voluntari | 27 |
| 4.2. Finalització del període voluntari | 28 |
| 4.3. Terminis d'ingrés | 29 |
| 5. Conseqüències de la falta de pagament i compliment extemporani | 31 |
| 5.1. Conseqüències de la falta de pagament | 31 |
| 5.2. Inici del període executiu | 31 |
| 5.3. Interès de demora i recàrrecs del període executiu | 34 |
| 5.4. El compliment extemporani | 39 |
| 6. Ajornament i fraccionament del pagament | 43 |
| 6.1. Concepte i deutes ajornables | 43 |
| 6.2. Motius de la seva sol·licitud i competència per a la seva resolució | 44 |
| 6.3. Garanties | 45 |
| 6.4. Procediment de l'ajornament o fraccionament | 47 |
| 6.5. Efectes | 47 |

| | |
|--|----|
| 7. El procediment de constrenyiment | 49 |
| 7.1. Concepte i caràcters del procediment de constrenyiment | 49 |
| 7.2. Concurrència de procediments executius | 50 |
| 7.3. Pressupòsits per a l'inici del procediment de constrenyiment | 52 |
| 7.4. L'ingrés en el procediment de constrenyiment | 54 |
| 7.5. Les costes del procediment de constrenyiment | 55 |
| 7.6. Fases de l'execució. Embargament i alienació | 56 |
| 7.7. Oposició del deutor i del tercer al procediment | 61 |
| 7.8. Suspensió i paralització del procediment | 65 |
| 7.9. Acabament del procediment de constrenyiment | 66 |
| | |
| 8. Actuacions d'assistència mútua | 68 |
| 8.1. Concepte i normes comunes | 68 |
| 8.2. Intercanvi d'informació | 69 |
| 8.3. Assistència en la notificació | 70 |
| 8.4. Assistència en la recaptació | 71 |
| | |
| 9. Recuperació d'ajudes d'Estat | 74 |
| 9.1. Qüestions generals | 74 |
| 9.2. Procediments d'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat | 75 |
| | |
| Activitats | 77 |
| | |
| Exercicis d'autoavaluació | 78 |
| | |
| Solucionari | 80 |

Introducció

La recaptació tributària, que és fonamental per a aconseguir dotar d'efectivitat el deure de contribuir, es pot desenvolupar per mitjà de dues fases o procediments ben diferenciats: el període voluntari de pagament i el procediment executiu o de constrenyiment. Mentre que el primer es dóna sempre que hi ha un deute tributari, el segon pot no arribar a iniciar-se per molt diverses raons. D'altra banda, no hem d'oblidar que, quan es tracta d'una autoliquidació, el període voluntari de pagament coincideix amb el termini per a presentar l'autoliquidació.

En aquesta matèria és bàsic dominar el tema dels terminis d'ingrés a l'efecte de determinar si l'obligat compleix o incompleix l'obligació de pagament i, si escau, l'obligació de presentar l'autoliquidació corresponent. En aquest punt, és imprescindible tenir clara la diferència entre període executiu i procediment de constrenyiment per les diferents conseqüències que té pagar en l'un o l'altre.

D'altra banda, és important destacar que la conducta de l'obligat tributari té una repercussió indubtable en la recaptació, ja que en funció del deure que compleixi, incompleixi o compleixi incorrectament (pagament, presentació d'autoliquidació) i segons el moment en què es produeixi, les conseqüències poden ser d'índole molt diversa: inici del període executiu i del procediment de constrenyiment, acompanyat de la meritació d'altres prestacions tributàries (interessos de demora, recàrrecs del període executiu...); pagament o compliment extemporani sense requeriment previ, situació en què és exigible un recàrrec únic i, si escau, interessos de demora, o, finalment, liquidació administrativa, amb la comprovació prèvia de la situació tributària de l'obligat tributari, seguida, si escau, de la imposició de la sanció corresponent mitjançant el procediment sancionador corresponent.

A més, no hem d'oblidar que els obligats tributaris, en determinades situacions, poden sol·licitar l'ajornament i el fraccionament del deute tributari, tant en període voluntari com en període executiu, amb diversos efectes en un cas i l'altre.

Pel que fa al procediment de constrenyiment, ateses les prerrogatives que té l'Administració tributària i les importants conseqüències que es poden arribar a produir sobre el patrimoni de l'obligat tributari, és de summa importància el respecte al procediment establert per a l'execució patrimonial, com a garantia d'aquest obligat tributari.

Precisament, en relació amb el tema de les garanties de l'obligat tributari, també té una rellevància especial l'anàlisi de les incidències que es poden donar en el procediment de constrenyiment, com ara l'oposició del deutor, les terceries i la suspensió del procediment de constrenyiment.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Diferenciar entre *procediment de recaptació* i *període de pagament*, especialment en la fase executiva.
- 2.** Conèixer les circumstàncies del pagament, tant en el període voluntari com en l'executiu i identificar l'inici i la finalització del període voluntari de pagament.
- 3.** Dominar les diferents conseqüències que pot produir la falta de pagament dels deutes tributaris en període voluntari.
- 4.** Delimitar els supòsits d'inici del període executiu.
- 5.** Entendre el règim jurídic del pagament extemporani sense requeriment previ.
- 6.** Determinar els supòsits de sol·licitud d'ajornament i fraccionament dels deutes tributaris.
- 7.** Comprendre els pressupòsits per a l'inici del procediment de constrenyiment.
- 8.** Identificar les diferents fases del procediment de constrenyiment tendents a l'execució patrimonial.
- 9.** Conèixer les incidències principals del procediment de constrenyiment, com la seva oposició i suspensió.
- 10.** Entendre el règim de les actuacions d'assistència mútua per a l'intercanvi d'informació i la recaptació de crèdits.
- 11.** Comprendre el règim de recuperació d'ajudes d'Estat que afecta l'àmbit tributari.

1. La recaptació tributària

1.1. Objecte de la recaptació

La **recaptació** tributària consisteix en l'exercici de les funcions administratives conduents al cobrament dels deutes tributaris (article 160 LGT).

Per tant, la recaptació té per **objecte** l'ingrés dels deutes tributaris liquidats per l'Administració o autoliquidats pel subjecte passiu, en els terminis que prevegin les normes tributàries¹. No obstant això, també s'aplica la normativa tributària en matèria recaptadora a altres ingressos públics regulats pel dret públic², com les sancions tributàries, els preus públics o les multes de trànsit.

⁽¹⁾L'article 83.1 inclou la recaptació entre les activitats administratives tendents a l'aplicació dels tributs.

⁽²⁾Articles 1 i 2 RGR.

Drets de naturalesa pública de la Hisenda pública

En aquest mateix sentit, l'article 11 de la Llei general pressupostària estableix que tant el procediment com els efectes i els requisits de les formes d'extinció dels drets de naturalesa pública estatal se sotmeten al que disposen la LGT i el RGR.

No obstant això, les quantitats degudes a la Seguretat Social es recaptin de conformitat amb el que disposen els articles del 25 al 37 del RD Leg. 1/1994, de 20 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de la llei general de la Seguretat Social.

Aquesta **funció** de recaptació deriva de la potestat d'autotutela de l'Administració que l'habilita, com a exigència del principi d'eficàcia, entre altres coses, a dictar els seus propis actes declaratius de drets i a executar-los, sense perjudici d'un control jurisdiccional posterior.

La funció recaptadora

La funció recaptadora així plasmada en els procediments de recaptació es caracteritza pel fet d'estar relacionada amb l'obligació tributària material i amb altres funcions gestores, enteses en un sentit ampli. D'una banda, amb l'obligació tributària, ja que el desenvolupament del procediment de recaptació implica l'extinció de l'obligació tributària, i hi ha una connexió evident entre el venciment d'aquesta i els terminis del procediment de recaptació en període voluntari, i també, en general, entre el pagament i la recaptació.

I, d'altra banda, amb altres funcions d'aplicació dels tributs, com el procediment de liquidació, perquè constitueix un pressupòsit lògic i jurídic per a l'exercici de la funció recaptadora, ja que determina el deute exigible.

Les fonts normatives de la recaptació

La font normativa principal és la Llei general tributària, que dedica a aquesta matèria el capítol V del seu títol III (art. 160-177). Aquesta norma, igual que la seva predecessora, regula la recaptació en fase voluntària en els preceptes dedicats al pagament (que tracten l'extinció dels deutes tributaris), mentre que només regula en el procediment de recaptació el relatiu al procediment de constrenyiment. D'altra banda, la LGT actual ha lega-

litzat algunes qüestions desenvolupades anteriorment pel RGR, com els terminis per a ingressar els deutes.

La segona font normativa en matèria recaptadora és el Reglament general de recaptació, aprovat pel RD 939/2005, de 29 de juliol, que desplega en aquesta matèria la LGT.

En tercer lloc, la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, dedica algun precepte a la recaptació (per exemple, l'article 11 es refereix a l'extinció dels drets de naturalesa pública o l'article 12 regula algunes qüestions del procediment de constrenyiment).

I, finalment, el RGGIT, ja que, segons l'article 1.1, paràgraf 2n., "aquest reglament és aplicable a la gestió recaptadora en el que no preveu el Reglament general de recaptació".

1.2. Òrgans recaptadors

En l'actualitat, la funció recaptadora la duen a terme íntegrament els òrgans administratius, sense perjudici de l'existència de determinats ens col·laboradors (entitats financeres que subscriuen convenis de col·laboració amb l'Agència tributària) en el pagament dels deutes tributaris i el seu posterior ingrés en l'Administració, i també en l'acompliment de les funcions de caixa.

Evolució de la gestió recaptadora

La funció recaptadora ha experimentat una evolució des del seu origen, caracteritzada per una atribució a òrgans no administratius, fins a la situació actual, en què aquesta funció es caracteritza, precisament, pel fet de ser de naturalesa exclusivament administrativa.

De conformitat amb les disposicions reglamentàries, en el cas de **recursos del sistema tributari estatal i duaner**³, és l'Agència Estatal d'Administració Tributària la que en té encomanada la recaptació, tant en període voluntari com en executiu. No obstant això, la recaptació en període voluntari de les taxes la porta a terme l'òrgan de l'Administració General de l'Estat o organisme autònom que en tingui atribuïda la gestió.

⁽³⁾Articles del 3 al 8 RGR.

Recaptació d'altres ingressos públics

La recaptació d'altres recursos de naturalesa pública es fa, amb caràcter general, d'acord amb els criteris següents:

- En **període voluntari**, l'efectuen directament les delegacions d'Economia i Hisenda (tret que la seva gestió correspongui a altres òrgans de l'Administració General de l'Estat o als seus organismes autònoms).
- En **període executiu**, la duu a terme l'AEAT, amb la remissió prèvia, si escau, de les corresponents relacions certificades de deutes impagats en període voluntari.

La gestió recaptadora dels recursos propis de la Unió Europea i altres entitats internacionals o supranacionals correspon en període voluntari als òrgans de l'Administració General de l'Estat, organismes autònoms o entitats de dret públic que la tinguin atribuïda i, si no, a l'AEAT, que també té competència en aquest aspecte en període executiu.

A l'AEAT li correspon exercir la gestió recaptadora que hagi de fer Espanya a favor d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals, en virtut de normes sobre assistència mútua entre els estats membres de la UE o en el marc dels convenis per a evitar la doble imposició o altres convenis internacionals.

D'altra banda, a més de la funció recaptatòria, correspon als òrgans de recaptació de l'AEAT tant la declaració de responsabilitat tributària com la derivació de l'acció de cobrament enfront dels responsables i la decisió sobre l'ajornament i fraccionament. També

tenen competències en matèria de suspensió de les liquidacions tributàries, en els termes dels articles 43, 44 i 47 del RGRVA.

Finalment, l'AEAT es pot fer càrrec de la gestió recaptadora dels recursos de dret públic d'altres administracions públiques nacionals en virtut d'una llei o d'un conveni, i dur a terme les actuacions de col·laboració en la gestió recaptadora pròpia d'altres administracions públiques que fixin les lleis.

Els òrgans de recaptació de l'Estat⁴ són els següents:

⁽⁴⁾Article 6 RGR.

Les unitats administratives de l'AEAT, centrals o perifèriques, a les quals les normes d'organització específica atribueixin competències en matèria de recaptació.

Les unitats administratives dels òrgans de l'Administració General de l'Estat, organismes autònoms estatals i entitats de dret públic estatals que tinguin atribuïda la gestió recaptadora dels recursos de dret públic corresponents.

La Direcció General del Tresor i Política Financera i les unitats administratives de les delegacions d'Economia i Hisenda en la resta de casos.

Òrgans de recaptació de les comunitats autònomes i dels ens locals

Tant la LOFCA com la LRHL reconeixen la competència de les respectives administracions per a la recaptació dels seus tributs.

Als òrgans de recaptació de les comunitats autònomes es refereix l'article 7 RGR, en relació amb el que disposa l'article 19.1 de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes. Al seu torn, l'article 8 RGR fa referència als òrgans de recaptació dels ens locals, en connexió amb el que disposa l'article 12 del RD Leg. 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

1.3. Facultats dels òrgans de recaptació

La LGT regula una sèrie de potestats que corresponen als òrgans de recaptació⁵ en l'àmbit de les seves funcions:

⁽⁵⁾Articles 162 LGT i 10 RGR.

1) Per a assegurar o efectuar el cobrament dels deutes tributaris, podran comprovar i investigar l'existència i la situació dels béns o drets dels obligats tributaris. A aquests efectes, poden desenvolupar les mateixes facultats reconegudes a la Inspecció en l'article 142 LGT, respecte de l'obligat al pagament i de tercers:

- Examen de documents, llibres, comptabilitat, fitxers, factures, justificants, bases de dades, programes, registres.
 - Inspecció de béns, elements explotacions i qualsevol altre antecedent o informació.
 - Entrada a les finques, als locals de negoci i als llocs on es portin a terme activitats subjectes a gravamen, hi hagi béns subjectes a tributació o es produeixin fets imposables i qualsevol altre pressupòsit de fet d'una obligació tributària o hi hagi alguna prova d'aquests.
 - Entrada al domicili fiscal, amb les limitacions que recull l'article 113 LGT.
 - Consideració d'agents de l'autoritat i les autoritats públiques els prestaran la protecció i l'auxili necessaris en l'exercici de les seves funcions.
- 2) Adopció de mesures cautelars per a assegurar el cobrament del deute, en els termes dels articles 81 i 146 LGT.
- 3) Requeriment a l'obligat de la relació de béns i drets integrants del seu patrimoni en una quantia suficient per a cobrir l'import del deute.
- 4) Desenvolupament de les actuacions materials necessàries en el curs del procediment de constrenyiment.
- 5) A les funcions anteriors, l'article 10 RGR afegeix que també poden dur a terme les actuacions d'informació que preveuen els articles 93 i 94 LGT.

1.4. Entitats col·laboradores en la gestió recaptadora

Al costat dels òrgans administratius que s'han analitzat, també poden intervenir en la recaptació les entitats de crèdit quan així ho convingui o ho autoritzi l'Administració tributària.

A aquests efectes, només poden actuar com a entitats que presten el servei de caixa o com a entitats col·laboradores⁶ les entitats de crèdit següents:

- Els bancs
- Les caixes d'estalvi
- Les cooperatives de crèdit

Aquestes entitats poden exercir les funcions següents:

- **Prestació del servei de caixa als òrgans de recaptació**, mitjançant oficines situades en els locals de l'Administració tributària, quan subscriuen

Transcendència de la informació requerida

Quant a això, la SAN de 8 de novembre de 2010, entre d'altres, exigeix que el requeriment d'informació s'ha de referir a la recaptació d'un deute ja liquidat i sempre que aquesta informació sigui rellevant des del punt de vista tributari. En conseqüència, no poden prendre decisions en els procediments de recaptació corresponents.

Col·laboració amb els òrgans de recaptació

Els obligats tributaris els han d'atendre i els han de prestar la col·laboració adequada. Si l'obligat tributari no compleix les resolucions o els requeriments de l'òrgan recaptador, aquest pot acordar, amb la prevenció prèvia, l'execució subsidiària d'aquestes resolucions o requeriments.

Caràcter de les entitats col·laboradores

Tal com assenyala l'article 9.2 RGR, l'autorització per a col·laborar no atribueix el caràcter d'òrgans recaptadors a aquestes entitats.

⁽⁶⁾Article 9.1 RGR.

⁽⁷⁾Articles 14 a 16 i 28 RGR.

el conveni corresponent. En aquest cas, les entitats ingressen el que s'ha recaptat en un compte restringit a nom del Tresor públic obert al banc d'Espanya en els termes de l'art. 29 RGR. Així mateix, es permet que les entitats que presten el servei de caixa⁷ actuïn també com a col·laboradores en la recaptació.

- I, d'altra banda, **col·laboració en la recaptació**⁸, ja que el pagament es pot fer en les entitats que hagin estat degudament autoritzades, amb independència que l'obligat tributari hi tingui obert o no un compte. La seva funció consisteix, bàsicament, a rebre les autoliquidacions i declaracions, i també els ingressos corresponents dels obligats al pagament, tant en període voluntari com en període executiu.

⁽⁸⁾Articles 17 a 19 i 29 RGR.

Gratuitat de la col·laboració

La prestació del servei de col·laboració és gratuïta (art. 17.1 RGR).

Les entitats col·laboradores han d'admetre els ingressos efectuats pels obligats tributaris els dies que siguin laborables per a aquestes durant l'horari de caixa, i seguidament els han d'abonar en el compte restringit corresponent (art. 19.3 RGR).

Obligacions de les entitats col·laboradores en relació amb els ingressos

Les entitats col·laboradores han d'exigir la consignació del número d'identificació fiscal en el document d'ingrés corresponent i comprovar-ne l'exactitud (no és necessari quan el Ministeri d'Economia i Hisenda estableixi que s'han de presentar mitjançant una etiqueta adherida o un altre mitjà d'identificació en què constin les dades dels obligats al pagament).

A més, amb caràcter previ a l'abonament en compte de l'ingrés, l'entitat col·laboradora ha de comprovar, en primer lloc, la coincidència exacta de la quantia que s'ha d'ingressar amb la xifra que apareix en l'autoliquidació o document d'ingrés, i, en segon lloc, que aquests documents porten adherides les etiquetes d'identificació (o un altre mitjà d'identificació) o que s'hi consignen el nom i els cognoms o la raó social o denominació completa, el domicili de l'obligat al pagament, el número d'identificació fiscal, i el concepte i el període al qual es correspon el pagament.

Després de la comprovació d'ambdós extrems, l'entitat col·laboradora emetrà el justificant de pagament corresponent, que permetrà certificar el concepte de l'ingrés i demostrar que s'ha efectuat en el compte del Tresor (art. 19.4 RGR).

Responsabilitat de l'entitat col·laboradora

Per tant, l'entitat col·laboradora no es responsabilitzarà de l'exactitud de les dades consignades pels contribuents, excepte de la del NIF del declarant.

Malgrat que no es tracta d'òrgans de recaptació ni es poden desenvolupar procediments, actuacions ni actes integrants de la funció recaptadora, en principi, el lliurament del justificant del pagament realitzat aquestes té ple efecte alliberador per a l'obligat tributari des de la data consignada en aquest justificant i per l'import que hi figura (tret que es demostrï feblement la inexactitud de la data o de l'import), amb independència de si el traslladen o no a la Hisenda pública. Paral·lelament, a partir d'aquest moment i per aquest import, és l'entitat de crèdit la que queda obligada davant la Hisenda pública⁹.

⁽⁹⁾Articles 61.1 LGT i 34.4 RGR.

Efectes alliberadors del pagament

La jurisprudència reconeix els efectes alliberadors als ingressos realitzats en entitats col·laboradores, amb independència de les posteriors anomalies o vicissituds que aquestes provoquin o pateixin (entre d'altres, STS de 28 d'abril de 1988 i de 15 d'abril de 1992).

L'ingrés posterior d'aquestes entitats en el Tresor públic s'ha d'efectuar en un compte restringit, i –si ho fan amb retard– reporten interessos de demora. Així es preveu expressament en l'article 17.1 de la Llei general pressupostària.

La meritació d'interessos de demora pel retard en l'ingrés

Com assenyala, entre d'altres, la STS de 16 d'abril de 1997, són exigibles interessos de demora en el retard en l'ingrés en el compte del Tresor per causes degudes a l'entitat bancària que va rebre l'ordre de transferència en termini, atès que és una entitat col·laboradora i té una relació de servei amb la Hisenda de les deficiències de la qual no pot respondre l'obligat al pagament.

2. Períodes i procediments de recaptació

2.1. Diferències entre *període* i *procediment de recaptació*

Des del punt de vista temporal, el pagament dels deutes tributaris (articles 160.2 LGT i 2 RGR) en els procediments de recaptació es pot fer en dos períodes: el període voluntari i el període executiu.

1) **El període voluntari**¹⁰. En aquest període l'obligat al pagament efectua l'ingrés del deute en els terminis establerts legalment o reglamentàriament a aquest efecte, i l'Administració adopta una posició passiva o de simple espera al fet que es produeixi el pagament. D'altra banda, el deute exigít és la inicial resultant d'una liquidació o una autoliquidació.

⁽¹⁰⁾Article 62 LGT.

2) **El període executiu**. L'Administració pot dur a terme la recaptació coactivament fora del termini voluntari utilitzant els mitjans de compulsió que posa a la seva disposició l'ordenament tributari, mitjançant el procediment de constrenyiment. A més, el deute al qual haurà de fer front l'obligat tributari no és només l'inicial, ja que l'inici d'aquest període produeix la meritació dels interessos de demora i del recàrrec del període executiu.

Meritació i exigibilitat d'altres prestacions

Malgrat que es reportin aquestes prestacions, no sempre seran exigibles (és el cas dels interessos de demora) o és possible que la quantia exigible variï (com passa amb els recàrrecs del període executiu).

El període voluntari sempre existeix. És a dir, sempre que existeix un deute per pagar, tant liquidat com autoliquidat, es concedeix a l'obligat tributari un període voluntari per a efectuar el pagament. En canvi, el període executiu no sempre existirà (perquè el deute ha estat satisfet en període voluntari o per altres motius).

Tots dos procediments són concurrents en la realització del crèdit tributari, però no alternatius, ja que per al desenvolupament d'un és un pressupòsit la finalització del termini fixat per a l'altre. Per tant, en els casos en què existeix el període executiu, sempre va precedit del període voluntari.

Quant a això, és important subratllar que els conceptes de *període* i *procediment* no són equiparables. El **període** és la dimensió temporal en què es desenvolupa el procediment, i el **procediment** és un conjunt d'actes relacionats entre si, encaminats a la consecució d'una finalitat comuna, cosa que té transcendència especialment en la fase executiva de la recaptació.

En efecte, el **període executiu** constitueix l'aspecte temporal de la recaptació executiva. S'inicia automàticament pel mer transcurs d'un cert termini (generalment, l'endemà de finalitzar el període voluntari) i el deute que s'ha de pagar en aquest període, de vegades, pot ser menor que el deute que s'ha de pagar en el procediment de constrenyiment.

El **procediment executiu** o de constrenyiment (o via de constrenyiment) és el conjunt d'actuacions administratives tendents al cobrament executiu dels deutes tributaris. Només es pot iniciar amb l'acte administratiu corresponent (la provisió de constrenyiment), igual que tot procediment. Per tant, el procediment de constrenyiment necessàriament es desenvolupa després de l'obertura del període executiu.

Per tant, no tots els ingressos efectuats després de la finalització del període voluntari es fan necessàriament en el període executiu, ja que pot ser que s'efectuï un ingrés extemporani sense requeriment previ¹¹ abans d'iniciar-se el període executiu.

(11) Article 27 LGT.

D'altra banda, no tots els ingressos fets en el període executiu es produeixen en el si d'un procediment de constrenyiment, ja que és possible que es pagui el deute en període executiu però abans d'iniciar-se el procediment de constrenyiment corresponent, és a dir, abans que es notifiqui la provisió de constrenyiment¹².

(12) Article 28.2 LGT.

En els casos en què no es produeix el pagament en el període voluntari, generalment el període executiu s'inicia l'endemà de finalitzar el període voluntari. Però no sempre el període executiu segueix al període voluntari:

- En el cas d'autoliquidacions presentades fora de termini però sense fer l'ingrés¹³, el període executiu no s'inicia l'endemà de finalitzar el període voluntari, sinó l'endemà de la presentació. Per tant, en aquests casos intervé un espai temporal entre el final dels terminis del període voluntari fixats en les normes pròpies de cada tribut i l'inici del període executiu.
- És possible que el període executiu no s'iniciï, tot i que hagi conclòs el període voluntari, quan s'ingressen les autoliquidacions fora de termini espontàniament¹⁴, és a dir, sense requeriment administratiu. L'ingrés fet en aquest lapse temporal té la consideració de **pagament extemporani**.

(13) Article 161.1.b LGT.

(14) Article 27 LGT.

En definitiva, en matèria de recaptació, és important tenir present les regles següents:

- No és el mateix pagar dins el termini que fora del termini, ja que no es pot fer de pitjor condició l'obligat tributari que compleix l'obligació material de pagament en període voluntari, que una vegada que ha transcorregut.

- Com a norma general, com més aviat es paga menor és l'import del deute que s'ha de satisfer.
- L'ordenament tributari preveu mesures per a incentivar o facilitar el pagament, encara que sigui fora del període voluntari (ajornament i fraccionament del pagament, recàrrecs per compliment espontani fora de termini...).
- Les conseqüències per a l'obligat tributari de pagar espontàniament no són tan oneroses com fer-ho després del requeriment corresponent de l'Administració tributària.

2.2. Unicitat o pluralitat de procediments de recaptació

La doctrina s'ha plantejat si hi ha un únic procediment de recaptació (el de constrenyiment) o si, per contra, es pot parlar de diversos procediments de recaptació.

Les opinions doctrinals

Un sector doctrinal nega el caràcter pròpiament de procediment a la recaptació en període voluntari, i entén que es tracta simplement d'un aspecte temporal de la recaptació. Per a aquest sector, les actuacions internes de l'Administració per a la seva comptabilització, control i fiscalització no són suficients per a admetre l'existència d'un procediment, ja que romanen ocultes a l'obligat tributari i no l'afecten de cap manera. Així doncs, aquests autors prediquen el caràcter unitari del procediment de recaptació, però amb dues fases o períodes ben diferenciats: voluntari i de constrenyiment.

En canvi, un altre sector de la doctrina considera, de manera encertada segons el nostre parer, que per a donar satisfacció a l'interès públic subjacent en la funció recaptadora, és a dir, per a fer efectiu el cobrament del deute tributari, l'Administració tributària pot exercir una sèrie de potestats, cadascuna de les quals es manifesta en el procediment corresponent. Per aquest motiu en matèria recaptadora es pot parlar de l'existència d'una pluralitat de procediments, tendents tots i cadascun al cobrament dels crèdits tributaris i altres de dret públic, i que són l'exercici d'una potestat administrativa concreta.

Els procediments principals a través dels quals es manifesta la funció recaptadora són, com ja s'ha analitzat, el **procediment de recaptació en període voluntari** i el **procediment executiu**, també denominat *via* o *procediment de constrenyiment*.

Al costat d'aquests procediments poden coexistir eventualment altres procediments de recaptació diferents: procediments iniciats a instàncies de l'**obligat al pagament** i procediments **d'ofici**. Això passa, entre d'altres, amb el procediment per a la concessió d'ajornament o fraccionament de pagament del deute tributari (art. 65 LGT i 44 a 54 RGR), iniciat a instàncies de part; el procediment per a la concessió de compensació a instàncies de l'obligat al pagament (art. 56 RGR); el procediment per a acceptar la proposta de l'obligat tributari de pagar els deutes tributaris mitjançant béns integrants del patrimoni històric espanyol (art. 40 RGR); el procediment de derivació de l'acció recaptadora per

Actes interns en període voluntari

Si bé és cert que els actes que integren el procediment de recaptació en període voluntari són actuacions internes de l'Administració per a la seva comptabilització, control i fiscalització, aquest caràcter intern no és suficient per a negar l'existència d'un autèntic procediment.

a exigir el pagament als responsables del tribut, que s'inicia d'ofici (art. 174 a 176 LGT i 124 a 126 RGR), o el procediment davant els successors dels deutes tributaris (art. 177 LGT i 127 RGR), que també s'inicia d'ofici.

3. El pagament en el procediment de recaptació

3.1. Objecte del pagament

L'objecte de l'ingrés tributari és, en tot cas, una suma de diners determinada d'acord amb el que preveu la llei, que s'ha de lliurar a l'ens públic, malgrat que, de vegades, s'utilitzin per a això efectes timbrats o es compleixi la prestació lliurant un bé, tal com permeten certs impostos.

El pagament amb béns del patrimoni històric

En aquests casos subjeu una finalitat extrafiscal, com és la protecció del patrimoni històric espanyol, però que no desvirtua la finalitat principal, que és lliurar una suma de diners.

El deute tributari que s'ha de satisfer està regulat en l'article 58 LGT:

- Com a components essencials del deute tributari es troben no solament la quota liquidada, sinó també els pagaments a compte o fraccionats, les quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir i els ingressos a compte.
- Així mateix, hi ha altres elements que poden accidentalment arribar a integrar el deute tributari, entre els quals hi ha els recàrrecs exigibles legalment sobre les bases o les quotes, els recàrrecs per declaració extemporània, els interessos de demora i els recàrrecs del període executiu.

3.2. Legitimació i falta de competència

1) Legitimació per a efectuar el pagament

Pot efectuar el pagament, en període voluntari o període executiu, qualsevol persona, tingui o no interès en el compliment de l'obligació, tant si el coneix i l'aprova, com si l'ignora l'obligat al pagament. És a dir, que, a més que el pagament el faci l'obligat tributari mateix o, si escau, el seu representant, l'ordenament tributari admet el pagament per part d'un tercer¹⁵.

⁽¹⁵⁾Article 33.1 RGR.

Ara bé, és important tenir en compte que el tercer que pagui el deute no estarà legitimat per a exercir davant l'Administració els drets que corresponen a l'obligat al pagament.

2) Falta de competència per a rebre el pagament

En alguna ocasió, és possible que el pagament s'efectuï a un òrgan que no té competència per a rebre'l.

En aquests casos, els pagaments fets a òrgans no competents¹⁶ per a rebre pagaments o persones no autoritzades per a això no alliberen el deutor de la seva obligació de pagament, sense perjudici de les responsabilitats de tot tipus en què incorrin.

⁽¹⁶⁾Article 33.3 RGR.

3.3. Forma i moment del pagament

1) Forma del pagament

El pagament del deute tributari (articles 60 LGT i 33.4 RGR) es pot fer pels mitjans següents: en efectiu, efectes timbrats i en espècie.

L'elecció d'un mitjà o un altre no depèn exclusivament de la voluntat de l'obligat tributari ni de l'Administració, sinó que és la normativa reguladora de cada tribut la que ho determina o permet. A falta d'una disposició expressa, el pagament s'ha de fer en efectiu.

Quant al **pagament en efectiu**, es pot fer sempre en diners de curs legal siguin quins siguin els òrgans de recaptació competents, el període de recaptació i la quantia del deute.

Així mateix, es pot fer el pagament en efectiu dels deutes i les sancions tributàries per algun dels mitjans següents: xec, targeta de crèdit i dèbit, transferència bancària i domiciliació bancària i qualsevol altre autoritzat pel Ministeri d'Economia i Hisenda. Els pagaments fets mitjançant una targeta de crèdit i dèbit, i transferència i domiciliació bancàries¹⁷, són admissibles quan així s'estableixi de manera expressa en una norma tributària.

Abonament en compte i pagament telemàtic

És possible pagar per via telemàtica els deutes tributaris mitjançant l'abonament en compte, d'acord amb el que preveu l'article 4 de la Resolució de 3 de juny de 2009 de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

⁽¹⁷⁾Article 34.1 RGR.

A aquests efectes, el deute s'entén pagat en efectiu quan es fa l'ingrés del seu import en les caixes dels òrgans competents, entitats col·laboradores, entitats prestadores del servei de caixa o altres persones o entitats autoritzades a rebre el pagament. D'altra banda, les ordres de pagament¹⁸ donades per l'obligat tributari a les entitats de crèdit o altres persones autoritzades per a rebre el pagament no tenen efectes per si soles davant la Hisenda pública.

⁽¹⁸⁾Article 34, apartats 3 i 5, RGR.

Pagament mitjançant xec

Els pagaments que s'han de fer en les entitats que prestin el servei de caixa es poden efectuar mitjançant xec¹⁹, que ha de reunir els requisits següents (addicionals als previstos en la normativa mercantil):

⁽¹⁹⁾Article 35 RGR.

- 1) Ser nominatiu a favor del Tresor públic i barrat.
- 2) Estar conformat o certificat per l'entitat que lliura, en data i forma.

Els pagaments que s'han de fer en les caixes de la Direcció General del Tresor i Política Financera també es poden efectuar mitjançant xec, que ha de reunir els requisits següents (a més dels previstos des d'un punt de vista mercantil):

- 1) Ser nominatiu a favor del Tresor públic i barrat al Banc d'Espanya.
- 2) Incloure el nom i els cognoms o la raó social o denominació completa del lliurador (que s'ha d'expressar sota la signatura amb tota claredat).

Pagament mitjançant targeta de crèdit i dèbit

⁽²⁰⁾Article 36 RGR.

És admissible el pagament mitjançant targeta de crèdit i dèbit²⁰ davant les entitats de crèdit que prestin el servei de caixa, sempre que la targeta que s'utilitzi s'inclogui entre les admeses a cada moment per aquestes entitats. El límit del pagament està determinat per l'assignat per l'entitat emissora individualment a cada targeta. No es poden simultaniejar per a un mateix document d'ingrés aquesta forma de pagament amb un altre tipus de mitjà. Finalment, convé destacar que l'import ingressat d'aquesta manera no es pot minorar com a conseqüència de la utilització de descomptes en la utilització d'aquestes targetes.

Finalment, s'ha d'assenyalar que es poden utilitzar en el pagament telemàtic dels tributs, d'acord amb el que disposa l'article 5 de la Resolució de 3 de juny de 2009, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, sobre assistència als obligats tributaris i ciutadans en la seva identificació telemàtica davant les entitats col·laboradores en ocasió de la tramitació de procediments tributaris i, en particular, per al pagament de deutes pel sistema de càrrec en compte o mitjançant la utilització de targetes de crèdit o dèbit.

Pagament mitjançant transferència bancària

⁽²¹⁾Article 37 RGR.

En aquest cas, s'entén realitzat el pagament en la data en què entra l'import corresponent en l'entitat que presti el servei de caixa (i, a partir d'aquest moment, l'obligat al pagament queda alliberat davant la Hisenda pública).

El RGR preveu que l'Administració ha d'establir les condicions per a utilitzar el pagament mitjançant transferència bancària²¹ per via telemàtica.

Pagament mitjançant domiciliació bancària

⁽²²⁾Article 38 RGR.

S'exigeixen els requisits següents perquè sigui admissible el pagament mitjançant domiciliació bancària²²:

- 1) Que l'obligat tributari sigui titular del compte en què es domiciliï el pagament i que aquest compte estigui obert en una entitat de crèdit (si bé s'autoritza l'Administració que admeti la domiciliació del pagament en un compte que no sigui de titularitat de l'obligat al pagament quan el titular del compte autoritzi aquesta domiciliació).
- 2) Que l'obligat tributari comuniqui l'ordre de domiciliació als òrgans administratius.

Si el càrrec en el compte no es produeix o té lloc fora de termini per una causa no imputable a l'obligat tributari, no li són exigibles recàrrecs, interessos de demora ni sancions (sense perjudici dels interessos de demora que escaigui exigir a l'entitat per aquesta falta de pagament o retard).

Finalment, també es preveu que l'Administració estableixi les condicions per a utilitzar aquest mitjà de pagament per via telemàtica.

En relació amb l'ús d'efectes timbrats, s'ha d'assenyalar que només és procedent quan així es disposi en la normativa d'un tribut. És el cas de l'ITPAJD per a les lletres de canvi i contractes d'arrendament de béns immobles.

Classes d'efectes timbrats

Es consideren efectes timbrats²³:

- El paper timbrat comú
- El paper timbrat de pagaments a l'Estat
- Els documents timbrats especials
- Els timbres mòbils
- Els aprovats per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda

El RGR²⁴ es remet a les normes dels tributs que els admeten quant a l'ús, la forma, l'estampació, el visat, la inutilització, les condicions de bescanvi i altres característiques dels efectes timbrats.

Finalment, el **pagament en espècie**²⁵, tant en període voluntari com executiu, només és procedent quan ho prevegi la llei i seguint el procediment que detalla el RGR. Es preveu aquesta possibilitat en el cas de l'IRPE, l'IS, l'IP i l'ISD. Consisteix en el pagament mitjançant el lliurament de béns que formen part del patrimoni històric espanyol.

Procediment per a pagar en espècie

L'obligat tributari que es vulgui acollir a aquesta última modalitat de pagament, ho ha de sol·licitar a l'òrgan de recaptació competent i ha d'aportar la valoració dels béns i l'informe sobre l'interès d'acceptar aquesta forma de pagament, emesos, en principi, per l'òrgan competent del Ministeri de Cultura.

La sol·licitud es pot presentar tant en període voluntari com en executiu: en el primer cas, la sol·licitud impedeix l'inici del període executiu però no la meritació de l'interès de demora; en el segon cas, la sol·licitud es pot presentar fins al moment en què es notifiqui a l'obligat l'acord d'alienació dels béns embargats o sobre els quals s'hagi constituït una garantia de qualsevol naturalesa i no té efectes suspensius.

La resolució s'ha de notificar en el termini de sis mesos. Si es dicta un acord d'acceptació del pagament en espècie, la seva eficàcia queda condicionada al lliurament o la posada a disposició dels béns que s'han ofert.

Supòsits d'inadmissibilitat de la sol·licitud de pagament en espècie

Segons l'article 40.2 RGR, els supòsits en què és inadmissible la sol·licitud de pagament en espècie són els següents. En primer lloc, quan no s'acompanyi la documentació acreditativa amb la inscripció dels béns en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o de la seva inclusió en l'Inventari General. En segon lloc, quan el deute hagi de ser declarat mitjançant autoliquidació i aquesta última no hagi estat objecte de presentació amb anterioritat o conjuntament amb la sol·licitud de pagament en espècie. En tercer lloc, quan l'autoliquidació hagi estat presentada després d'iniciar-se un procediment d'inspecció que hagués quedat suspès, sempre que la sol·licitud de pagament en espècie es refereixi a conceptes i períodes respecte dels quals s'hagi remès coneixement a la jurisdicció competent o al Ministeri Fiscal. I, finalment, quan sigui reiterativa d'altres sol·licituds de pagament en espècie anteriors que hagin estat objecte de denegació prèvia i no continguin modificació substancial respecte a la primera sol·licitud denegada, i, en particular, quan el fi sigui dilatar, dificultar o impedir el desenvolupament de la gestió recaptatòria. Es considerarà que aquest és el fi quan s'ofereixin els mateixos béns que hagin estat proporcionats anteriorment i la inadmissió haurà de ser motivada.

⁽²³⁾Article 39.1 RGR.

⁽²⁴⁾Article 39.2 RGR.

⁽²⁵⁾Article 40 RGR.

Admissió del pagament en espècie

Aquesta possibilitat s'inclou a partir de la modificació de la Llei 13/1985, de 25 de juny, reguladora del patrimoni històric espanyol, efectuada per la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general.

Decisió discrecional

Segons la STS de 7 de març de 2017, la decisió d'acceptar o no aquest tipus de pagament és discrecional, atès que l'Administració no pot ser obligada a acceptar-lo, si bé està obligada a notificar la seva no acceptació.

La inadmissió de la sol·licitud ha de ser motivada i ha de determinar que la sol·licitud es consideri no presentada a tots els efectes. No obstant això, davant d'aquest acord d'inadmissió es pot interposar una reclamació o un recurs economicoadministratiu.

2) Moment del pagament

Atesos els termes peremptoris del període voluntari de pagament, adquireix un significat especial el moment en què la prestació s'entén satisfeta, és a dir, el moment en què s'entén fet l'ingrés i satisfeta la prestació tributària, ja que serà el moment rellevant per a saber, en cada modalitat del termini voluntari, si hi ha hagut compliment o no d'aquest per part de l'obligat tributari.

La determinació del moment en què fa efecte el pagament varia en funció del mitjà de pagament utilitzat.

- Quan es paga en efectiu²⁶, el moment en què fa efecte el pagament és el dia en què es va fer l'ingrés en les caixes dels òrgans competents, oficines recaptadores o entitats degudament autoritzades per a la seva admissió. (26) Article 61.1 LGT.
- Si es paga mitjançant xec²⁷, queda alliberat l'obligat des del seu lliurament en l'entitat que presta el servei de caixa per l'import satisfet si es fa efectiu. (27) Article 35 RGR.
- Si es paga mitjançant transferència bancària²⁸, s'entén realitzat el pagament en la data en què entra l'import corresponent en l'entitat que presti el servei de caixa. (28) Article 37.1 RGR.
- Quan es paga mitjançant domiciliació bancària²⁹, el pagament, en aquest cas, es considera efectuat en la data del càrrec en compte d'aquestes domiciliacions. (29) Article 38.2 RGR.
- En el cas dels efectes timbrats³⁰, s'entén satisfet el deute tributari quan s'utilitzin aquells en la forma que es determini reglamentàriament. (30) Article 61.2 LGT.
- Finalment, l'acord que s'accepta el pagament en espècie³¹ té els efectes del pagament en el moment assenyalat en les normes que el regulin; és a dir, des de la data de lliurament dels béns. (31) Article 61.3 LGT.

3.4. Lloc i terminis del pagament

1) Lloc del pagament

Els deutes tributaris (article 33.2 RGR) es poden pagar en les caixes dels òrgans competents, en les entitats que prestin el servei de caixa, en les entitats col·laboradores i altres persones o entitats autoritzades per a rebre el pagament, directament o per via telemàtica quan així es prevegi.

Respecte al lloc de l'ingrés³² concret, aquest es pot fer:

⁽³²⁾Article 12 RGR.

- A la Tresoreria de la Direcció General del Tresor i Política Financera.
- A les entitats de crèdit que prestin el servei de caixa.
- A les entitats col·laboradores en la recaptació.
- A les duanes.
- Als comptes restringits oberts en entitats de crèdit.
- A les caixes dels òrgans gestors.
- En qualsevol altre lloc que estableixi el Ministre d'Economia i Hisenda.

Del tenor literal de l'article 12 RGR, es dedueix que, amb caràcter general, competeix a l'obligat al pagament l'elecció del lloc del pagament. No obstant això, aquesta regla té algunes excepcions.

Alguns deutes s'han de satisfer necessàriament en les entitats que presten el servei de caixa. Es tracta dels casos que estableixi el Ministre d'Economia i Hisenda³³.

⁽³³⁾Article 15 RGR.

En aquest context, les entitats col·laboradores³⁴ no poden admetre ingressos que s'hagin de fer obligatòriament en les entitats que prestin el servei de caixa.

⁽³⁴⁾Article 18.2 RGR.

En concret, en les entitats col·laboradores³⁵ es poden ingressar els deutes següents:

⁽³⁵⁾Article 18.1 RGR.

- Els que resultin d'autoliquidacions presentades en els models reglamentàriament establerts i d'aquelles que es presentin per via telemàtica.
- Els notificats als obligats tributaris com a conseqüència de liquidacions practicades per l'Administració, tant en període voluntari com executiu.
- Qualsevol altres, tret que el ministre d'Economia i Hisenda hagi determinat que s'han de presentar obligatòriament a través de les entitats que prestin el servei de caixa.

2) Terminis del pagament

Els terminis per a pagar tant en període voluntari com en el procediment de constrenyiment són els que assenyala l'article 62 LGT. A aquests efectes, s'ha de tenir en compte que si el venciment d'algun d'aquests terminis coincideix amb un dissabte o un dia inhàbil, es trasllada al primer dia hàbil següent³⁶.

En relació amb els terminis, s'ha d'esmentar l'existència de dos supòsits en què **es pot suspendre l'ingrés del deute**, totalment o parcialment, sense aportació de garanties. Es tracta dels casos següents:

1) A instàncies de part³⁷, quan un altre obligat presenta una declaració o autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar o una comunicació de dades, amb indicació que l'import de la devolució s'apliqui a la cancel·lació del deute la suspensió del qual se sol·licita.

2) Quan es comprovi que per la mateixa operació s'ha pagat a aquesta Administració o a una altra un deute tributari, o bé s'ha suportat la repercussió d'un altre impost³⁸, si el pagament fet o la repercussió suportada són incompatibles amb el deute exigít i l'obligat no té dret a la deducció completa de l'import indegudament suportat. Si el tribut que escau va ser el primer liquidat, s'anul·la la segona liquidació i es retornen les quantitats ingressades respecte d'aquesta última.

3.5. Justificants i certificats de pagament

Tota persona que efectua el pagament té el dret que se li lliuri el justificant del pagament corresponent (article 41.1 RGR).

Tenen la consideració de **justificants de pagament**³⁹ els documents següents:

- Els rebuts.
- Les cartes de pagament subscrietes o validades pels òrgans competents o per entitats autoritzades per a rebre el pagament.
- Les certificacions acreditatives de l'ingrés efectuat.
- Qualsevol altre document que estableixi el Ministeri d'Economia i Hisenda i els determinats per la normativa reguladora del pagament per via telemàtica.

Ara bé, quan s'utilitzin efectes timbrats, els justificants de pagament són els mateixos efectes degudament inutilitzats. I quan es paga en espècie, el justificant és el certificat emès per l'òrgan competent en què consti que s'ha fet el lliurament o la posada a disposició dels béns.

⁽³⁶⁾Article 11.2 RGR.

Còmput dels terminis

D'acord amb el que preveu l'article 30 LPACAP, sempre que no s'expressi el contrari, quan els terminis s'assenyalin en dies, aquests s'entendran hàbils (no naturals) i quedaran exclosos com a tals els dissabtes, que es consideren inhàbils.

⁽³⁷⁾Article 62.8 LGT.

⁽³⁸⁾Articles 62.9 LGT i 42 RGR.

⁽³⁹⁾Article 41.2 RGR.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'obligat al pagament té dret a sol·licitar a l'Administració l'emissió d'un **certificat acreditatiu del pagament**⁴⁰ fet.

⁽⁴⁰⁾Article 41.7 RGR.

3.6. Imputació i consignació del pagament

1) Imputació del pagament

Els deutes tributaris són autònoms⁴¹, de manera que l'obligat al pagament a qui corresponguin diversos deutes pot imputar cada pagament que faci al deute tributari que decideixi.

⁽⁴¹⁾Article 63 LGT.

D'altra banda, si l'Administració cobra un deute de venciment posterior, això no significa l'extinció del dret de l'Administració a rebre el pagament de les anteriors en descobert.

I, finalment, si en fase d'execució forçosa s'acumulen diferents deutes tributaris corresponents al mateix obligat tributari però no es poden extingir totalment, l'Administració aplica el pagament al deute més antic (atenent la data en què cada deute va ser exigible).

2) Consignació del pagament

La normativa tributària permet als obligats tributaris que consignin l'import dels seus deutes (i també de les costes reportades) a la Caixa General de Dipòsits. Aquesta consignació⁴² produeix efectes alliberadors o suspensius.

⁽⁴²⁾Article 64 LGT.

Els casos en què es pot procedir a la consignació⁴³ són els següents:

⁽⁴³⁾Article 43 RGR.

- Interposició de recursos o reclamacions.
- Inadmissió del pagament, quan l'hauria d'haver admès la caixa de l'òrgan competent, entitats col·laboradores, entitats que presten el servei de caixa o la resta de persones o entitats autoritzades per a rebre el pagament, quan l'haurien d'haver admès.
- Inadmissió del pagament per aquestes persones o entitats per causa de força major.

Efectes de la consignació

En funció de la causa que motiva la consignació, els efectes difereixen:

- En el cas de la interposició d'un recurs o una reclamació, la consignació suspèn l'execució de l'acte impugnat des del moment en què s'hagi fet.
- En la resta de supòsits, produeix efectes alliberadors del pagament a partir de la data en què s'efectuï i per l'import consignat, si l'obligat al pagament ho comunica a l'òrgan de recaptació.

4. La recaptació en període voluntari

4.1. Caràcters i inici del període voluntari

El procediment de recaptació en període voluntari (articles 60 a 65 i 160 LGT) consisteix en l'ingrés del deute tributari liquidat i notificat a l'obligat tributari, o bé en l'ingrés d'un deute autoliquidat pel mateix obligat, dins els terminis legalment o reglamentàriament establerts a aquest efecte i amb els mitjans admesos en el nostre ordenament.

Aquest procediment es caracteritza per les notes següents:

- 1) L'Administració no actua, en aquest cas, coercitivament o compulsivament sobre l'obligat al pagament, sinó que es concedeixen uns terminis a l'obligat tributari perquè de manera voluntària efectui l'ingrés del deute.
- 2) L'Administració manté una actitud eminentment passiva, ja que simplement espera que els obligats a fer el pagament l'efectuïn. A més, pot o no posar fi a l'aplicació dels tributs, en funció de si té lloc o no el pagament del deute; al mateix temps, també pot originar l'extinció del deute tributari si es realitza correctament. En cas que no es produeixi l'ingrés de manera voluntària, s'efectuarà el cobrament pel procediment de constrenyiment.

L'inici del procediment de recaptació en període voluntari es produeix quan el deute és exigible, és a dir, quan la quantia del deute està determinada; en conseqüència, es troba condicionat pel desenvolupament del procediment de gestió:

- Mitjançant liquidacions notificades per l'Administració, la liquidació administrativa és el pressupòsit d'exigibilitat i és l'acte que inicia el procediment de recaptació en període voluntari.
- Mitjançant autoliquidació per part de l'obligat tributari; en aquest cas, el pressupòsit d'exigibilitat del deute és aquest acte de l'obligat, que inicia al mateix temps el procediment de gestió i el del pagament del deute. L'exigibilitat es produeix per imperatiu legal.

El moment concret de l'inici del procediment de recaptació en període voluntari⁴⁴ es produeix per les circumstàncies següents:

Lectura recomanada

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

⁽⁴⁴⁾Article 68.1 RGR.

- La notificació de la liquidació a l'obligat al pagament.
- L'obertura del termini recaptador respectiu quan es tracti dels recursos que siguin objecte de notificació col·lectiva i periòdica (així succeeix en alguns tributs locals com l'impost sobre béns immobles).
- La data de començament del termini assenyalat per a la seva presentació, si es tracta d'autoliquidacions.

4.2. Finalització del període voluntari

La finalització del procediment de recaptació en període voluntari⁴⁵ té lloc:

⁽⁴⁵⁾Article 68.2 RGR.

- El dia del venciment dels terminis d'ingrés assenyalats corresponents en l'article 62 LGT.
- El dia de finalització del termini en els tributs de cobrament periòdic de notificació col·lectiva.
- El dia de finalització del termini per a la presentació de les autoliquidacions. Si bé, quan es tracta de deutes a ingressar mitjançant una autoliquidació presentada fora de termini però sense efectuar l'ingrés o sense presentar la sol·licitud d'ajornament, fraccionament o compensació, el període voluntari venç el mateix dia en què s'ha presentat aquesta autoliquidació.

Els obligats tributaris poden satisfer, totalment o parcialment, els deutes en període voluntari. Per l'import no ingressat s'inicia, si escau, el període executiu (article 68.3 RGR).

Deutes liquidats no exigibles

En certs casos, es preveu la no-exigibilitat d'alguns deutes tributaris liquidats per l'Administració. Així, d'acord amb el que estableix l'article 1 de l'Ordre de 23 de setembre de 1998, per la qual es despegla l'article 16 de la llei general pressupostària en relació amb determinades liquidacions tributàries, no es notifiquen al contribuïent ni, en conseqüència, s'exigeixen, les liquidacions practicades per l'Administració tributària, sempre que hi concorrin les circumstàncies següents:

- Que siguin relatives a impostos estatals gestionats per l'AEAT.
- Que l'import a ingressar no excedeixi els 6 euros (ja que aquesta quantia és insuficient per a la cobertura del cost de la seva exacció).
- Que rectifiquin autoliquidacions o declaracions liquidacions que comportin un ingrés.
- Que es consideri improcedent l'obertura d'expedient sancionador pels fets determinants de la diferència entre l'autoliquidació i la liquidació.

A més, d'acord amb l'article 2 de l'Ordre esmentada, en el cas de liquidacions que rectifiquin autoliquidacions amb sol·licitud de devolució o a compensar o que no comportin un ingrés, en què concorrin les altres anteriors circumstàncies, no s'exigeix l'import a

ingressar que en resulti, sense perjudici de la notificació al contribuent de la liquidació practicada.

4.3. Terminis d'ingrés

Els terminis d'ingrés en període voluntari⁴⁶ són els següents:

⁽⁴⁶⁾Article 62 LGT.

1) En cas de liquidació administrativa notificada a l'obligat tributari, el termini s'inicia a partir de la data de notificació i s'estén:

a) Si s'ha rebut la notificació, entre els dies 1 a 15 de cada mes, des de la data de notificació fins al dia 20 del mes següent o el dia immediat hàbil posterior.

Termini d'ingrés i notificació

A aquests efectes, la notificació de la liquidació corresponent ha de contenir la indicació del lloc, termini i forma de pagament del deute.

Exemple

El dia 3 de març, la senyora Martínez rep una notificació d'una liquidació practicada per la Inspecció corresponent a dos exercicis anteriors de l'IRPF.

La senyora Martínez podrà fer el pagament del deute notificat fins al dia 20 d'abril (si és hàbil), d'acord amb el que preveu l'article 62.2.a) LGT.

b) Si s'ha rebut la notificació entre els dies 16 i últim de cada mes, des de la data de notificació fins al dia 5 del segon mes posterior o el dia immediat hàbil següent.

Exemple

L'empresa VENCBE, SA, el dia 18 de setembre rep la notificació d'una liquidació practicada per la Inspecció corresponent al primer trimestre de l'IVA.

L'empresa té de termini fins al dia 5 de novembre (si és hàbil) per a fer el pagament en període voluntari, d'acord amb el que estableix l'article 62.2.b) LGT.

2) En cas de liquidació de tributs duaners, s'inicia igualment quan es notifica la liquidació, i comprèn els terminis que fixa la seva pròpia normativa (30 dies des que són contrets, segons l'article 8 RDL 1299/1986, de 28 de juny).

3) Si es tracta de tributs autoliquidats pels subjectes passius, els terminis són els que assenyalin les normes reguladores de cada tribut.

Exemples

En l'IRPF, generalment, el termini d'ingrés comença l'1 de maig i finalitza el 30 de juny. En l'ITP l'ingrés s'ha de fer durant els 30 dies següents a la transmissió.

4) Per a tributs de notificació col·lectiva i periòdica, els períodes de cobrament corresponents són els que estiguin establerts en les seves normes reguladores, i, amb caràcter general, s'assenyala que quan aquestes no estableixin un termini concret, aquest és únic i comprèn des del dia 1 de setembre fins al 20 de novembre o l'immediat hàbil posterior. No obstant això, l'Administració competent pot modificar aquest termini sempre que no sigui inferior a dos mesos.

5) En el cas de deutes que se satisfacin mitjançant efectes timbrats, si la seva regulació especial no disposa un altre termini, se satisfan simultàniament amb la realització del fet imposable, per la mecànica mateixa del mitjà de pagament.

5. Conseqüències de la falta de pagament i compliment extemporani

5.1. Conseqüències de la falta de pagament

Una vegada finalitzat el període voluntari sense que s'hagi efectuat l'ingrés, es poden produir cinc conseqüències:

1) En primer lloc, es reporten els interessos de demora⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Article 26.1 LGT.

2) En segon lloc, es pot iniciar el període executiu⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Article 161.1 LGT.

3) En tercer lloc, l'inici del període executiu determina la meritació dels recàrrecs del període executiu⁴⁹ (d'un 5%, 10% o 20%).

⁽⁴⁹⁾Article 161.4 LGT.

4) En quart lloc, una vegada obert el període executiu, és possible iniciar el procediment de constrenyiment⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Article 161.3 LGT.

5) Finalment, s'inicia el període de prescripció⁵¹ per a exigir el pagament del deute tributari o, si escau, per a liquidar-lo.

⁽⁵¹⁾Article 67.1 LGT.

5.2. Inici del període executiu

El període executiu (articles 161.1 LGT i 69.1 RGR) comença automàticament com a conseqüència del fet que el deutor hagi deixat transcórrer el termini de pagament en període voluntari sense haver pagat el deute.

No obstant això, aquesta afirmació s'ha de matisar en el sentit que perquè un deute sigui reclamable en període executiu cal que es tracti d'un **deute l'existència i quantia del qual sigui coneguda per l'Administració**, i això passa en dos supòsits:

1) Quan és la mateixa Administració tributària la que ha practicat la liquidació del deute (fruit d'un procediment de comprovació o investigació, o bé en el cas dels tributs que es gestionen mitjançant una declaració).

2) Perquè el deute ha estat reconegut pel mateix obligat tributari en presentar dins o fora del període voluntari la seva autoliquidació, però no l'acompanya de l'ingrés corresponent.

El **període executiu s'inicia**⁵² en moments diferents segons la classe de deute de què es tracti: deutes exigibles amb base en un acte de liquidació (lletra *a* de l'article 161.1 LGT) i deutes exigibles mitjançant el procediment d'autoliquidació (presentades sense ingrés dins o fora del període voluntari, lletra *b*) de l'article 161.1 LGT):

⁽⁵²⁾Article 161.1 LGT.

1) Per als deutes liquidats per l'Administració tributària, l'endemà del venciment del termini establert per al seu ingrés.

Exemple

La senyora Gómez només paga en el període voluntari (que finalitza el 20 de setembre) la meitat de l'import de l'IBI, ja que s'ha quedat a l'atur i no pot assumir el pagament de la totalitat del deute tributari, que puja a 300 euros.

L'endemà de la finalització del període voluntari (és a dir, el 21 de setembre) s'inicia automàticament el període executiu per a la part del deute tributari pendent de pagament (150 euros), d'acord amb el que preveu l'article 161.1.a) LGT.

2) En el cas de deutes a ingressar mitjançant una autoliquidació presentada sense fer l'ingrés, l'endemà de la finalització del termini reglamentàriament determinat per a aquest ingrés o, si aquest ja ha conclòs, l'endemà de la presentació d'aquella.

Exemple

El senyor Fernández presenta la seva autoliquidació de l'IRPF en el període voluntari (que finalitzava el 30 de juny), però sense fer l'ingrés del deute.

Com que es tracta d'un tribut gestionat mitjançant autoliquidació i s'ha presentat l'autoliquidació en període voluntari, s'inicia el període executiu de manera automàtica l'endemà de la finalització d'aquest període voluntari (l'1 de juliol), d'acord amb el que disposa l'article 16.1.b) LGT.

Per això, en els casos de tributs exigibles mitjançant autoliquidació, si l'obligat tributari no la presenta, no s'inicia el període executiu i l'Administració no està en condicions d'engegar el procediment de constrenyiment, ja que desconeix fins i tot l'existència del deute. El que es produeix en aquests casos amb el venciment del període reglamentari d'ingrés és el naixement de la facultat de l'Administració per a liquidar aquest deute. És a partir d'aquest moment, quan té inici el període de prescripció del dret a liquidar, l'exercici del qual requereix una activitat d'investigació o comprovació per part de l'Administració.

Finalment, la normativa tributària recull diversos supòsits en què, per una actuació de l'obligat tributari, **no s'arriba a iniciar el període executiu temporalment**:

- La presentació d'una sol·licitud d'ajornament, fraccionament o compensació dins del període voluntari⁵³ impedeix l'inici del període executiu durant la tramitació dels expedients corresponents.

⁽⁵³⁾Article 161.2 LGT.

- De la mateixa manera, la interposició d'un recurs o reclamació contra una sanció⁵⁴ impedeix l'inici del període executiu fins que la sanció sigui ferma en via administrativa i hagi transcorregut el termini de pagament voluntari. A més, si s'obté la suspensió de l'executivitat de l'acte objecte de recurs⁵⁵.
- En tercer lloc, quan l'interessat impugna un deute tributari en via de reposició o en via economicoadministrativa⁵⁶. En aquests casos, l'execució de l'acte impugnat queda suspesa automàticament si es garanteix l'import d'aquest deute.
- I, finalment, la sol·licitud de pagament en espècie presentada en període voluntari⁵⁷ juntament amb els documents corresponents impedeix l'inici del període executiu.

⁽⁵⁴⁾Article 161.2 LGT.⁽⁵⁵⁾Articles 224 i 233 LGT.⁽⁵⁶⁾Art. 224 i 233 LGT.⁽⁵⁷⁾Article 40 RGR.

En **resum**, les diferents situacions que poden tenir lloc en relació amb les conseqüències de la falta de pagament, són les següents:

| Pagament del deute | | Conseqüències |
|--------------------|--|---|
| Liquidació | Ingrés en el període voluntari | <ul style="list-style-type: none"> • Deute inicial sense interessos ni recàrrecs |
| | Ingrés fora del període voluntari ⁵⁸ | <ul style="list-style-type: none"> • Interessos de demora • Recàrrecs del període executiu • <i>Inici del període executiu: l'endemà de la fi del voluntari</i> |
| Autoliquidació | Presentació i ingrés en període voluntari | <ul style="list-style-type: none"> • Deute inicial sense interessos ni recàrrecs |
| | Presentació en període voluntari i ingrés fora d'aquest període* | <ul style="list-style-type: none"> • Interessos de demora • Recàrrecs del període executiu • <i>Inici del període executiu: l'endemà de la fi del voluntari</i> |
| | Presentació i ingrés fora del període voluntari | <ul style="list-style-type: none"> • Recàrrecs per pagament extemporani • Interessos de demora • Recàrrecs del període executiu • <i>Inici del període executiu: l'endemà de la presentació</i> |
| | Presentació fora del període voluntari i ingrés posterior* | <ul style="list-style-type: none"> • Recàrrecs per pagament extemporani • Interessos de demora • Sanció tributària |
| | Ni presentació ni ingrés | <ul style="list-style-type: none"> • Comprovació: liquidació del deute descobert |

⁽⁵⁸⁾Si es paga en període executiu abans que s'iniciï el procediment de constrenyiment, no s'exigeixen interessos de demora i el recàrrec del període executiu és del 5%; si es paga en els terminis del procediment de constrenyiment, el recàrrec és del 10% sense interessos de demora; mentre que si es paga després, el recàrrec passa a ser del 20% més els interessos de demora (article 28 LGT).

5.3. Interès de demora i recàrrecs del període executiu

Una vegada que s'inicia el període executiu es reporten i, si escau, són exigibles els interessos de demora i els recàrrecs del període executiu (articles 26.1 i 28.1 LGT), si bé els primers es reporten amb la finalització del període voluntari, mentre que els segons es reporten quan s'inicia el període executiu.

En aquest sentit, l'article 161.4 LGT assenyala que l'inici del període executiu determina l'exigència dels interessos de demora i dels recàrrecs del període executiu en els termes dels articles 26 i 28 LGT i, si escau, de les costes del procediment de constrenyiment. Això significa que el fet que es reportin els interessos de demora no comporta necessàriament la seva exigibilitat, ja que, en funció de quina sigui la conducta de l'obligat (si paga o no, o en quin moment ho fa), poden no ser exigits⁵⁹. I en el cas dels recàrrecs del període executiu, si bé es reporten per l'inici del període executiu, depenent també de la conducta de l'obligat, la quantia dels recàrrecs exigits serà variable.

⁽⁵⁹⁾Article 27 LGT.

Caràcters comuns dels interessos de demora i els recàrrecs del període executiu

⁽⁶⁰⁾Article 17.4 LGT.

Tant els interessos de demora com els recàrrecs del període executiu es caracteritzen per les notes següents:

- Es tracta d'obligacions tributàries accessòries, segons el que es desprèn de l'article 17.3 LGT, ja que no sempre es reporten.
- Són indisponibles per a l'Administració i per a l'obligat tributari. És a dir, ni l'Administració ni l'obligat tributari en poden alterar el règim jurídic (pressupòsit de fet i quantia⁶⁰), atès el caràcter i l'origen legal de la prestació tributària.

1) Interès de demora

L'**interès de demora** (article 26.1 LGT), segons el que defineix la LGT, és una prestació accessòria que s'exigeix als obligats tributaris i als subjectes infractors com a conseqüència de la realització d'un pagament fora de termini o de la presentació d'una autoliquidació o declaració de la qual resulti una quantitat a ingressar una vegada finalitzat el termini establert a aquest efecte en la normativa tributària, del cobrament d'una devolució improcedent o en la resta de casos que prevegi la normativa tributària.

Com a regla general, l'interès de demora es reporta quan té lloc un ingrés fora del termini previst per les normes tributàries, tant culpable com no culpable. En efecte, com aclareix el mateix precepte, no exigeix la concurrència d'un retard culpable en l'obligat, com tampoc la intimació prèvia de l'Administració.

L'interès de demora també s'exigeix quan es rep una petició de cobrament de deutes de titularitat d'altres estats o d'entitats internacionals o supranacionals conforme a la normativa sobre assistència mútua, llevat que aquesta normativa estableixi una altra cosa⁶¹.

⁽⁶¹⁾ Article 26.2.e LGT.

Ara bé, l'article 26.4 LGT exclou els interessos de demora en els casos d'incompliment per part de l'Administració del termini de resolució, des del moment de l'incompliment fins al dia en què es dicti la resolució o s'interposi un recurs contra la resolució presumpta, com en els casos de la sol·licitud de compensació, l'acte de liquidació o la resolució dels recursos administratius, sempre que s'hagi acordat la suspensió de l'acte.

De forma expressa, s'exclou aquesta previsió de l'article 26.4 LGT en els supòsits d'incompliment del termini per a resoldre la sol·licitud d'ajornament o fraccionament del pagament.

La seva **naturalesa** no difereix dels interessos en l'àmbit del dret privat i tenen per finalitat indemnitzar i rescabalar a l'Administració tributària el perjudici econòmic derivat pel retard en el pagament dels seus crèdits, a fi d'evitar un enriquiment injust de qui disposa d'una suma de diners deguda a aquesta Administració més enllà del temps en què havia de satisfer la seva prestació.

Respecte a la **competència** per a la liquidació, és l'Administració tributària qui ha de dur a terme el càlcul dels interessos de dues formes:

a) Amb antelació al període pel qual s'exigeixen, si és possible la seva determinació (ajornament i fraccionament de pagament, suspensió per un temps determinat...).

b) Si no és possible, haurà d'esperar al fet que es produeixi l'ingrés per a conèixer el període corresponent (incompliment de l'obligat tributari, de les entitats col·laboradores...).

En relació amb la **quantia** de l'interès de demora, l'article 26.6 LGT disposa que l'interès de demora és l'interès legal dels diners més un 25%, tret que les lleis de pressupostos en fixin un de diferent. Des de 1985, les lleis de pressupostos generals de l'Estat, a l'empara d'aquesta habilitació, estableixen per a cada any l'interès legal dels diners i l'interès de demora tributari.

La constitucionalitat de l'interès de demora

Sota la vigència de la LGT de 1963 es van plantejar dubtes sobre la constitucionalitat de l'interès de demora perquè la seva quantia, quan era a càrrec de l'obligat tributari, era superior a la que corresponia satisfer a l'Administració (situació que es va perllongar fins a 1998). No obstant això, el TC, en la STC 76/1990, de 26 d'abril, confirma la naturalesa indemnitzadora i no sancionadora de l'interès de demora. Així mateix, vegeu, entre d'altres, la STS de 26 de març del 1999.

L'interès legal dels diners

Està fixat per la Llei 29/1984, de 29 de juny, en el tipus d'interès bàsic del Banc d'Espanya vigent el dia de la meritació dels interessos, tret que les lleis de pressupostos en fixin un de diferent.

Aquesta regla té una excepció, ja que, segons aquest mateix precepte, l'interès aplicable és l'interès legal en els casos d'ajornament, fraccionament o suspensió de deutes garantits íntegrament mitjançant l'aval solidari d'una entitat de crèdit o una societat de garantia recíproca o mitjançant un certificat d'assegurança de caució.

Quant al càlcul de l'interès de demora, cal tenir en compte diverses regles. Encara que les LPGE fixen el tipus anual de l'interès de demora, s'ha d'assenyalar que aquest es calcula dia a dia, per la qual cosa caldrà veure quina és la quantitat total que es deu en concepte d'interessos de demora pels dies transcorreguts de l'any.

Quant a la base per a calcular-lo⁶², és l'import no ingressat en el termini establert o la quantia de la devolució cobrada de manera improcedent. Per tant, per al seu càlcul no es té en compte el recàrrec de constrenyiment, ni a l'inrevés.

L'interès és exigible durant tot el temps al qual s'estengui el retard de l'obligat, excepte en el supòsit d'incompliment del termini per a resolució, en què no s'exigeixen des que es produeix l'incompliment.

Quan l'interès de demora s'estén a més d'un any natural, es planteja el problema de quin tipus s'hi aplica, ja que les LPGE solen fixar un de diferent per a cada any. Abans de la modificació de la LGT de 1963 per obra de la Llei 25/1995, l'article 58.2.b) LGT establia que l'interès aplicable era el vigent el dia en què comencés la seva meritació, per la qual cosa semblava deduir-se que sempre s'hi aplicava el mateix tipus d'interès. En canvi, en l'actualitat, l'interès és el vigent al llarg del període en què es reporti⁶³, és a dir, l'interès pot variar al llarg del període d'exigència ja que s'hi apliquen diferents tipus en funció de l'any natural de què es tracti.

Exemple

El senyor López rep la notificació d'una liquidació provisional practicada per la Inspecció corresponent a l'IRPF de tres exercicis anteriors, amb una quota de 3.000 euros.

La liquidació practicada al senyor López també inclourà el càlcul dels interessos de demora generats per la quantitat deixada d'ingressar en el període voluntari corresponent. Els interessos de demora es calculen sobre els 3.000 euros (quantitat deixada d'ingressar). Per a fer el càlcul concret, caldrà tenir en compte, d'una banda, els dies concrets de retard (des de la finalització del període voluntari i la data en què es practiqui o s'entengui dictada la notificació, segons l'article 191.1 RGGAT), i, de l'altra, quin és el tipus de l'interès de demora aplicable per cada any transcorregut (d'acord amb el que disposa l'article 26.6 LGT).

Per acabar, cal esmentar que l'article 26.5 LGT es refereix als **interessos** denominats suspensius. En efecte, en els casos en què s'hagi de dictar una nova liquidació, com a conseqüència d'haver estat anul·lada una altra liquidació per una resolució administrativa o judicial, s'exigiran interessos de demora sobre l'import de la nova liquidació.

Lectura recomanada

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

⁽⁶²⁾Articles 26.3 LGT i 72.2 RGR.

⁽⁶³⁾Article 26.6 LGT.

Moment inicial i final de l'exigència dels interessos suspensius

Per resoldre el problema que es planteja en aquest supòsit de la determinació del moment inicial i final de l'exigència de l'interès, la norma estableix que la data d'inici de còmput de l'interès de demora és la que hauria correspost a la liquidació anul·lada; mentre que la data final és el moment en què es dicta la nova liquidació, sense que el final del còmput pugui ser posterior al termini màxim per executar la resolució dictada.

2) Recàrrecs del període executiu

Els recàrrecs del període executiu són una prestació accessòria consistent en un percentatge fix, de tres quanties diferents, que no té en compte els dies de retard en el pagament (a diferència del que passa en el cas dels interessos de demora que es reporten dia a dia de retard), si bé per a calcular-los es té en compte el moment o la fase en què es paga el deute.

Lectura recomanada

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

Per tant, es reporten amb l'inici del període executiu, però el recàrrec exigible (entre els tres possibles) depèn del moment en què es paga, a l'efecte d'incentivar el pagament per part de l'obligat tributari, encara que sigui tardà.

Les classes dels recàrrecs del període executiu són les següents:

- **Recàrrec executiu**⁶⁴: si l'obligat tributari efectua l'ingrés abans que se li notifiqui la provisió de constrenyiment, és a dir, abans que s'iniciï el procediment executiu, els interessos de demora no s'exigeixen i el recàrrec del període executiu és del 5%.

⁽⁶⁴⁾Article 28.2 LGT.

Exemple

La senyora Pérez va presentar en període voluntari la seva autoliquidació de l'IRPF (amb un resultat de 400 euros), però no va fer l'ingrés corresponent pels problemes econòmics pels quals travessava a causa del seu divorci. Mig any més tard, paga la totalitat d'aquest deute tributari.

Atès que, quan realitza el pagament de l'impost, la senyora Pérez encara no ha rebut la notificació de la provisió de constrenyiment, li és exigible el recàrrec executiu (sense que escaigui l'exigència d'interessos de demora), d'acord amb el que preveu l'article 28.2 LGT. Per tant, haurà de pagar 20 euros en concepte d'aquest recàrrec ($400 \times 5\%$).

- **Recàrrec de constrenyiment reduït**⁶⁵: si l'obligat tributari efectua l'ingrés en els terminis del procediment de constrenyiment, els interessos de demora no s'exigeixen i el recàrrec del període executiu és del 10%.

⁽⁶⁵⁾Article 28.3 LGT.

Exemple

El senyor Rodríguez no paga en període voluntari l'import resultant de la liquidació practicada pel municipi on resideix en concepte de l'IBI, que era de 200 euros. Posteriorment, se li notifica la provisió de constrenyiment corresponent i decideix pagar al cap de dos dies de rebre aquesta notificació.

⁽⁶⁶⁾Article 62.5 LGT.

Tenint en compte que el senyor Rodríguez ha fet el pagament del deute dins del termini del procediment de constrenyiment⁶⁶, ha de satisfer un recàrrec de constrenyiment reduït

(sense que li siguin exigibles els interessos de demora reportats per la falta de pagament en període voluntari), d'acord amb el que assenyala l'article 28.3 LGT. En conseqüència, haurà de satisfer 20 euros en concepte d'aquest recàrrec (200 × 10%).

- **Recàrrec de constrenyiment ordinari**⁶⁷: si l'ingrés no es produeix en un d'aquests moments, el recàrrec passa a ser del 20% i s'exigeixen els interessos de demora.

⁽⁶⁷⁾Article 28.4 LGT.

Exemple

⁽⁶⁸⁾Article 62.5 LGT.

La senyora Núñez rep la notificació d'una provisió de constrenyiment el 20 de febrer per la falta de pagament en període voluntari d'una liquidació de l'impost sobre successions per un import de 800 euros. El 20 de març, per por de l'embargament dels seus béns, decideix pagar el deute tributari.

Com que la senyora Núñez ha pagat el deute una vegada transcorregut el termini de pagament del procediment de constrenyiment⁶⁸, ha de satisfer un recàrrec de constrenyiment ordinari, segons el que disposa l'article 28.4 LGT. En conseqüència, haurà de satisfer 1.600 euros en concepte d'aquest recàrrec (800 × 20%). A més, haurà de fer front als interessos de demora reportats a partir de la finalització del període voluntari fins a la data del pagament (el 20 de març).

Meritació i exigibilitat dels recàrrecs del període executiu

Quant al moment de la meritació dels recàrrecs, es produeix en iniciar-se el període executiu, la qual cosa no significa que automàticament resultin exigibles, sinó que s'exigeixen:

- Quan es notifica la liquidació del recàrrec executiu del 5% (si s'efectua el pagament abans de rebre la provisió de constrenyiment).
- Quan es notifica la provisió de constrenyiment, que ha d'incloure la liquidació del recàrrec de constrenyiment reduït del 10% (si es fa el pagament abans de la finalització del termini de pagament del procediment de constrenyiment).
- Quan es notifica la liquidació del recàrrec de constrenyiment ordinari del 20% (si es fa el pagament després de la finalització del termini de pagament del procediment de constrenyiment).

Els recàrrecs del període executiu (article 28.1 LGT) són incompatibles entre si, però són compatibles amb l'interès de demora. Es calculen sobre l'import del deute no ingressat en període voluntari.

El seu **fonament** radica en la necessitat de tutelar l'interès públic subjacent en la satisfacció del crèdit tributari i indemnitzar l'Administració per les despeses que comporta obrir el procediment de constrenyiment. No obstant això, part de la doctrina ha criticat encertadament aquesta naturalesa indemnitzadora, ja que, en algun cas (fonamentalment, en el supòsit del recàrrec de constrenyiment ordinari, que s'acumula als interessos de demora) sembla que respon a una funció sancionadora o, com a mínim, dissuasòria del pagament extemporani en el procediment de constrenyiment.

Finalment, s'ha d'assenyalar que no es meriten els recàrrecs del període executiu en el cas de deutes de titularitat d'altres estats o d'entitats internacionals o supranacionals l'actuació recaptadora dels quals es faci en el marc de l'assistència mútua, llevat que la normativa sobre aquesta assistència estableixi una altra cosa⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Article 28.6 LGT.

5.4. El compliment extemporani

D'acord amb la definició que ofereix la LGT, els **recàrrecs per declaració extemporània** (article 27.1 LGT) són prestacions accessòries que han de satisfer els obligats tributaris com a conseqüència de la presentació d'autoliquidacions o declaracions fora de termini sense el requeriment previ de l'Administració tributària.

Aquesta norma es refereix a les declaracions presentades fora de termini sense requeriment previ, és a dir, a les declaracions complementàries, regulades en l'article 122 LGT.

Per tant, la **finalitat** de l'establiment de tals recàrrecs és incentivar la presentació d'aquest tipus de declaracions complementàries, ja que el seu règim és més favorable que el derivat del descobriment per part de l'Administració de l'incompliment de declarar i pagar un tribut.

Supòsits de compliment extemporani

- 1) El cas del subjecte que, tot i estar obligat a presentar una autoliquidació, omet totalment aquesta presentació en el termini reglamentari, i, per tant, deixa d'ingressar el deute que hauria resultat d'aquesta, però posteriorment esmena la seva omissió presentant-ne una de complementària.
- 2) Equiparable al cas anterior és el de qui, en un procediment d'autoliquidació, la presenta en el termini establert, però amb errors o omissions o falsejament de dades, que donen lloc a un ingrés inferior al degut. Aquest subjecte, abans que Hisenda descobreixi el seu comportament irregular, pot presentar una autoliquidació complementària (en el sentit estrictament literal, perquè complementa la inicialment presentada) que substituirà l'anterior.
- 3) El tercer cas es produeix quan el deute no s'exigeix en un procediment d'autoliquidació (a diferència dels dos supòsits anteriors), sinó en un de tall clàssic, amb la simple declaració del fet imposable i dels seus elements perquè l'Administració procedeixi a dictar l'acte de liquidació. En aquest cas la llei admet el tractament de declaració complementària per a la presentada espontàniament fora de termini per part de qui va ometre el compliment puntual del seu deure.
- 4) El mateix tracte que en el cas anterior té qui presenta una declaració incorrecta (per exemple, una declaració d'alta en l'IAE en un epígraf diferent del que li corresponia), la qual cosa dona lloc a una liquidació administrativa per un import inferior al legalment degut. En aquest cas el subjecte pot rectificar la seva declaració inicial i beneficiar-se del tracte dispensat per a les declaracions complementàries, mentre no hi hagi un requeriment per part de l'Administració.

Perquè es puguin aplicar els recàrrecs previstos en aquest precepte, hi han de concórrer els **requisits** següents:

1) No hi ha d'haver un requeriment previ administratiu. Com a tal s'entén, com assenyala l'article 27.1 LGT:

"qualsevol actuació administrativa realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari conduent al reconeixement, regularització, comprovació, inspecció, assegurament o liquidació del deute tributari."

Per tant, tenen la condició exclusivament de declaracions complementàries les que presenta el subjecte de manera espontània.

2) Les declaracions extemporànies⁷⁰ han d'identificar expressament el període impositiu de liquidació al qual es refereixen i han de contenir únicament les dades relatives a aquest període. D'acord amb la jurisprudència (SSTS de 6 de febrer de 2012, entre d'altres), només resulten procedents aquests recàrrecs quan la declaració extemporània tingui com a resultat una quantitat a ingressar.

⁽⁷⁰⁾Article 27.4 LGT.

Sanció aplicable en cas d'incompliment dels requisits de l'article 27.4 LGT

⁽⁷¹⁾Article 191.6 LGT.

Constitueix una infracció lleu⁷¹ la falta d'ingrés en el termini establert de tributs o pagaments a compte regularitzats per l'obligat tributari en una autoliquidació presentada amb posterioritat sense complir els requisits esmentats de l'article 27.4 LGT.

Quant als **efectes de la presentació de declaracions complementàries** (article 27.2 LGT), consisteixen bàsicament en l'aplicació d'una sèrie de recàrrecs, com a norma general, únics i, si escau, d'altres prestacions, com ara els interessos de demora.

Aquesta recàrrecs es calculen en funció del temps transcorregut des de la finalització del període voluntari de pagament fins al moment de la presentació de la declaració complementària:

1) Si l'ingrés s'efectua dins dels 3, 6 o 12 mesos següents al final del període d'ingrés voluntari, s'hi aplica un recàrrec respectiu del 5%, 10% o 15%, sense els interessos de demora reportats des de la finalització del període voluntari fins al moment de l'ingrés, ni sancions. D'aquí la denominació de **recàrrec únic**.

Exemple

El senyor Antúnez presenta i paga la seva autoliquidació de l'IRPF (per un import de 1.200 euros) 40 dies després de la finalització del període voluntari.

Suposant que es compleixen els requisits per a considerar que es tracta d'un pagament extemporani, d'acord amb el que disposa l'article 27.2 LGT, és exigible al senyor Antúnez un recàrrec del 5%, atès que han transcorregut menys de tres mesos des de la finalització

del període voluntari, però no haurà de satisfer els interessos de demora reportats pel retard en el pagament. En conseqüència, el senyor Antúnez haurà de pagar 60 euros en concepte de recàrrec ($1.200 \times 5\%$).

2) Si l'ingrés s'efectua després dels 12 mesos, s'exigirà un recàrrec del 20%, sense sancions, però són exigibles els interessos de demora generats a partir del moment en què es compleix l'any des de la finalització del període voluntari fins al dia del pagament extemporani.

Exemple

La senyora Méndez presenta i paga la seva autoliquidació de l'IRPF (per un import de 3.400 euros) un any i mig després de la finalització del període voluntari.

La senyora Méndez, pel pagament extemporani realitzat, segons el que disposa l'article 27.2 LGT, haurà de pagar un recàrrec del 20% sobre la quantitat no ingressada en el seu moment, ja que ha transcorregut més d'un any des de la finalització del període voluntari. Per consegüent, haurà de satisfer en concepte de recàrrec extemporani un total de 680 euros ($3.400 \times 20\%$). A més, haurà de fer front als interessos de demora reportats durant els sis mesos transcorreguts a partir de l'any de la finalització del període voluntari i el moment del pagament.

Respecte a la base per al càlcul dels recàrrecs, l'article 27.2 LGT assenyala que és l'import a ingressar resultant de les autoliquidacions, o bé l'import de la liquidació derivat de les declaracions extemporànies. Com aclareix aquest mateix precepte, en cap cas no s'han d'exigir els interessos de demora pel temps transcorregut des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini de pagament en període voluntari corresponent a la liquidació que es practiqui, sense perjudici dels recàrrecs i interessos exigibles per la presentació extemporània.

Forma de liquidació dels recàrrecs

Quan la complementària és una autoliquidació acompanyada de l'ingrés, el recàrrec que correspongui exigir, i, si escau, els interessos de demora, els **liquidarà l'Administració** i es notificaran a l'obligat tributari per al seu ingrés. En canvi, quan la complementària es presenti en un tribut que requereixi un acte exprés de liquidació administrativa del deute, aquesta liquidació és la que ha d'incloure els recàrrecs i, si escau, els interessos de demora.

Els recàrrecs per ingrés extemporani són **compatibles** amb els recàrrecs del període executiu i amb els interessos generats per l'inici del període executiu (que es calculen sobre l'import de l'autoliquidació), d'acord amb el que preveu l'article 27.3 LGT, quan els obligats tributaris no efectuen l'ingrés en el moment de la presentació de l'autoliquidació extemporània. La raó que s'exigeixi el recàrrec de constrenyiment és que el període executiu s'inicia amb la presentació de l'autoliquidació complementària sense efectuar l'ingrés.

Exemple

La senyora Pérez presenta la seva autoliquidació de l'IRPF dos mesos després de la finalització del període voluntari, però no fa l'ingrés. Al cap de dos mesos més, rep la notificació de la provisió de constrenyiment. Finalment, fa el pagament del deute tres mesos després de rebre-la.

En aquest supòsit, la senyora Pérez haurà de satisfer, a més del deute inicial, el recàrrec per declaració extemporània del 5%, el recàrrec de constrenyiment ordinari del 20% i els interessos de demora reportats des de l'inici del període executiu fins al moment del pagament del deute.

Finalment, s'ha d'assenyalar que **l'import dels recàrrecs es redueix un 25%**⁷² sempre que es faci l'ingrés total de l'import restant del recàrrec en el període voluntari obert amb la notificació de la liquidació d'aquest recàrrec i sempre que es faci l'ingrés total de l'import del deute resultant de l'autoliquidació extemporània o de la liquidació practicada per l'Administració derivada de la declaració extemporània, en el moment de la seva presentació o en el període voluntari corresponent, respectivament.

(72) Article 27.5 LGT.

Pel que fa a la **naturalesa jurídica** dels recàrrecs per declaracions extemporànies, cal qüestionar-se si es tracta o no de sancions. Aquesta qüestió és important amb vista a l'aplicació dels principis del dret sancionador i, sobretot, en l'àmbit procedimental, ja que, si els recàrrecs tenen naturalesa de sanció, seria inadmissible la seva imposició de ple, és a dir, sense audiència de l'interessat, com passa en l'actualitat.

La naturalesa rescabadora, dissuasòria o repressiva dels recàrrecs

El Tribunal Constitucional s'ha pronunciat en diverses ocasions sobre la naturalesa d'aquests recàrrecs, en la regulació continguda en diferents redaccions de l'article 61.2 LGT de 1963. En les STC 164/1995, de 13 de novembre, i 198/1995, de 21 de desembre, considera que el recàrrec del 10% era constitucional, i que únicament tenia naturalesa indemnitzadora i dissuasòria, ja que ho compara amb la quantia mínima dels interessos de demora. El Tribunal Constitucional manté que aquest recàrrec compleix una doble funció. Té una funció rescabadora del retard, d'una banda, i una funció dissuasòria de la tardança en el pagament dels tributs, de l'altra. A parer seu, no hi ha una finalitat repressiva i, per tant, no es pot reconduir al camp de les sancions.

Posteriorment, també es va pronunciar sobre aquests recàrrecs en les S 276/2000 i 291/2000, en què va declarar inconstitucionals els recàrrecs del 50% i 100% perquè la seva elevada quantia era un factor determinant de la naturalesa punitiva del recàrrec (ja que igualaven o superaven la quantia mínima d'una sanció, que era del 50%).

En canvi, el Tribunal Europeu de Drets Humans (Sentència Jussila c. Finlàndia, de 23 de novembre de 2006) no ha tingut oportunitat de pronunciar-se sobre la naturalesa dels recàrrecs espanyols, però sí sobre mesures similars d'altres països. Aplicant aquesta doctrina, es podria derivar la naturalesa sancionadora dels recàrrecs espanyols des de la perspectiva de l'article 5 del Conveni europeu de drets humans (dret a un procés equitatiu). Per al Tribunal, la denominació de l'instrument jurídic (*nomen iuris*) o la seva major o menor quantia no són elements que resolguin el problema de la seva naturalesa. L'important és fixar-se en altres elements, com la naturalesa del comportament que es retreu a l'individu (perillositat de la conducta, perjudici econòmic...) i la funció que amb la mesura es pretén aconseguir (no és el mateix contribuent que no presenta la declaració que el que ho fa voluntàriament fora de termini).

6. Ajornament i fraccionament del pagament

6.1. Concepte i deutes ajornables

La LGT (article 65 LGT) possibilita que el pagament dels deutes tributaris pugui ser ajornat o fraccionat, amb la sol·licitud prèvia de l'obligat tributari, quan la seva situació economicofinancera li impedeixi transitoriament d'efectuar el pagament en els terminis establerts. Tot i que són instituts jurídics diferents, ambdues figures reben un mateix tractament; si bé, en sentit pur, són conceptualment diferents.

L'ajornament del pagament constitueix un incident que es pot produir en el procediment de recaptació i que ha de ser acordat mitjançant una resolució de l'òrgan competent. Consisteix que l'Administració concedeix a l'obligat tributari més temps per a efectuar el pagament.

El **fraccionament** del pagament, per la seva banda, com a modalitat de l'ajornament, consisteix que l'Administració permet que el deute es pagui per parts.

La sol·licitud d'ajornament o fraccionament no pressuposa conformitat amb la liquidació i es pot recórrer contra aquesta liquidació en el termini oportú, abans o després de sol·licitar l'ajornament o el fraccionament.

Quant als **deutes ajornables**⁷³, ho són tots els deutes tributaris que es trobin en període voluntari o executiu. Per tant, cal sol·licitar ajornament i fraccionament amb independència del moment procedimental en què es trobi el deute, del tipus de tribut de què es tracti, i fins i tot de si es tracta d'un deute tributari amb tot el contingut de l'article 58 LGT, un deute tributari en el sentit estricte (quota o recàrrecs sobre la base o la quota), o bé simplement una prestació accessòria del deute, en sentit estricte.

Deutes que no poden ser objecte d'ajornament o fraccionament

No obstant això, s'exceptuen determinats deutes de la possibilitat d'obtenir ajornament o fraccionament⁷⁴. En cap cas no es poden ajornar els deutes que es cobrin per mitjà d'efectes timbrats, en què, per la mateixa mecànica del pagament, en cap supòsit no es pot plantejar l'ajornament o el fraccionament.

Per regla general, tampoc no es poden ajornar els deutes corresponents a quantitats retingudes o que s'hagin hagut de retenir o ingressar a compte (especialment quan es tracta de retencions a compte de l'IRPF o de l'IS), encara que excepcionalment es pot concedir l'ajornament en els casos i en les condicions que prevegi la normativa tributària. Aques-

Diferenciació de figures afins

Es diferencia aquest fraccionament de l'aplicable de manera automàtica i sense necessitat de cap acord per part de l'Administració, que té lloc en alguns impostos, com el pagament de la quota diferencial de l'IRPF.

⁽⁷³⁾Articles 65.1 LGT i 44.2 RGR.

Lectura recomanada

Podeu consultar, en relació amb la possibilitat d'impugnació en aquesta matèria, la STSJ d'Astúries de 26 de setembre de 1989.

⁽⁷⁴⁾Article 65.2 LGT.

tes circumstàncies excepcionals que justifiquen que es concedeixi l'ajornament coincideixen amb els supòsits de dispensa de garantia: risc per a la capacitat productiva o el nivell d'ocupació o greu menyscapte per als interessos de la Hisenda.

En tercer lloc, els deutes que resulten de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat. En quart lloc, els deutes que resulten de l'execució de resolucions fermes totalment o parcialment desestimàtores dictades en una reclamació o un recurs econòmic-administratiu o en un recurs contenciós administratiu que prèviament hagin estat objecte de suspensió durant la tramitació d'aquests recursos o reclamacions. En cinquè lloc, tampoc no són susceptibles de ser ajornats o fraccionats deutes derivats de tributs que hagin de ser legalment repercutits, llevat que es justifiqui degudament que les quotes repercutides no han estat efectivament pagades. I, finalment, tampoc no es poden ajornar o fraccionar els deutes corresponents a obligacions tributàries que hagi de complir l'obligat a realitzar pagaments fraccionats de l'impost sobre societats.

D'altra banda, cal esmentar que en l'article 60.2 LGT s'especifica que en aquests supòsits de l'article 65.2 LGT, en què els deutes seran inajornables, no es podrà admetre el pagament en espècie, així que no s'admetran les sol·licituds que es facin en aquest sentit.

Exemple

La senyora Rupérez, que és propietària d'una botiga de venda de productes de cosmètica on treballen quatre empleats, no pot fer front al pagament de les retencions per la mala situació econòmica per la qual travessa. Aconsellada pel seu assessor fiscal, s'està plantejant sol·licitar un ajornament del pagament.

La senyora Rupérez, en principi, pot sol·licitar l'ajornament, ja que, d'acord amb el que preveu l'article 65.1 LGT, es pot fer aquesta sol·licitud tant en període voluntari com en període executiu.

No obstant això, tenint en compte que el deute que vol ajornar la senyora Rupérez correspon a les retencions de l'IRPF dels seus treballadors, constitueix, amb caràcter general, un deute no ajornable, en virtut del que preveuen els articles 65.2 LGT i 44.3 RGR. Ara bé, malgrat que es tracta d'un deute relatiu a retencions, l'Administració podria concedir l'ajornament si la senyora Rupérez justifica l'existència de risc per a la capacitat productiva o el nivell d'ocupació o de greu menyscapte per als interessos de la Hisenda.

L'ajornament i el fraccionament del pagament també és aplicable als crèdits de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals respecte dels quals s'ha rebut una petició de cobrament, llevat que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾ Article 65.6 LGT.

6.2. Motius de la seva sol·licitud i competència per a la seva resolució

Quant als motius per sol·licitar i concedir l'ajornament, ja s'ha indicat que es pot ajornar o fraccionar el deute, amb la petició prèvia de l'obligat tributari, sempre que la seva situació economicofinancera li impedeixi transitòriament de fer front al seu pagament en els terminis corresponents. De manera que el fonament de l'ajornament o fraccionament consisteix a facilitar el pagament en els casos en què, fins i tot si es tracta d'un deutor solvent, hi ha una situació econòmica que li impedeix de moment efectuar el pagament en el temps reglamentari.

Així doncs, l'Administració haurà d'apreciar en cada cas si hi concorre la situació objectiva de dificultat i si és de caràcter transitori (no una simple dificultat de tresoreria). I davant la seva concurrència o no, l'Administració pot concedir o no l'ajornament o fraccionament.

La **competència** en la tramitació i resolució de l'expedient d'ajornament⁷⁶ dels deutes tributaris que siguin gestionats per l'AEAT correspon, amb caràcter general, a aquesta.

Caràcter de l'ajornament

Segons la STS de 19 de juliol de 2012, l'ajornament no es pot convertir en una manera habitual de satisfacció dels deutes tributaris.

⁽⁷⁶⁾Article 45 RGR.

6.3. Garanties

Amb caràcter general, una condició necessària per a la concessió de l'ajornament o fraccionament és que l'obligat que els sol·licita presti una **garantia** suficient (article 65.3 LGT) per a assegurar el pagament del deute.

Les garanties per a sol·licitar l'ajornament o fraccionament del pagament dels deutes tributaris estan regulades en els articles 82 LGT i 48 RGR. S'han de formalitzar en el termini de dos mesos comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'acord de concessió.

Com a regla general, s'exigeix la prestació de l'aval solidari d'una entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució. Ara bé, en els casos en què es justifiqui que no es pot aconseguir aquest aval, o bé que la seva aportació compromet greument la viabilitat de l'activitat econòmica de l'obligat tributari, es pot concedir l'ajornament amb un altre tipus de garantia de caràcter real o personal: hipoteca, penyora, fiança personal i solidària o una altra garantia que es consideri suficient. Fins i tot, es permet a l'obligat tributari sol·licitar a l'Administració que adopti les mesures cautelars que estableix l'article 81 LGT en substitució de les garanties anteriors.

El seu import⁷⁷ ha de cobrir el del deute en període voluntari i els interessos de demora que genera l'ajornament, més un 25% de la suma de tots dos conceptes; i si és un aval, la vigència de la garantia ha d'excedir almenys en sis mesos el termini concedit.

⁽⁷⁷⁾Articles 48.2 i 5 RGR.

La garantia ha de cobrir, doncs, no solament el deute objecte d'ajornament i fraccionament, sinó també els interessos de demora que es generen fins al moment de l'ingrés, fins i tot els interessos de demora generats entre el període màxim de resolució i la resolució, ja que, sinó, s'hi aplica la regla que conté l'article 26.4 LGT, segons la qual no s'exigeix interès de demora quan el retard és imputable a l'incompliment dels terminis per part de la mateixa Administració tributària.

Quant a això, convé tenir present que, segons l'article 65.4 LGT, l'interès de demora exigible serà el legal dels diners quan s'hagi garantit la totalitat del deute amb aval solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o mitjançant un certificat d'assegurança de caució.

Al seu torn, si el deute està dins del període executiu, ha de cobrir l'import ajornat i incloure el recàrrec del període executiu corresponent, els interessos de demora que generi l'ajornament, més un 5% de la suma d'ambdues partides.

D'altra banda també s'exigeix que, en el cas de concurs de l'obligat tributari⁷⁸, s'aporti declaració i altres documents acreditatius que confirmen que els deutes tributaris no tenen la consideració de crèdits contra la massa del concurs corresponent.

⁽⁷⁸⁾Article 48.2 RGR.

Dispensa de les garanties

⁽⁷⁹⁾Article 82.2.a LGT.

Finalment, en alguns supòsits, l'aportació de garanties es dispensa totalment o parcialment⁷⁹.

1) D'una banda, els deutes inferiors a la xifra fixada per la normativa tributària, generalment mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda, en consideració a la naturalesa diferent d'aquests. Ara bé, segons l'article 82.2.a LGT, aquesta excepció es pot limitar a sol·licituds formulades en determinades fases del procediment de recaptació. L'art. 2 de l'Ordre HAP/2178/2015, de 9 d'octubre, estableix el límit exempt de l'obligació d'aportar garantia en les sol·licituds d'ajornament o fraccionament en 30.000 euros.

2) D'altra banda, quan la manca de béns suficients per a garantir el deute (o per a obtenir l'aval d'un tercer) i l'execució dels que hi hagi afecti el manteniment de la capacitat productiva i del nivell d'ocupació de l'activitat econòmica respectiva, o bé produeixi greus menyscapes per als interessos de la Hisenda pública.

Exemple

L'empresa VAFABRICAR, SA, es veu obligada a sol·licitar un fraccionament del pagament de l'IVA del segon trimestre, que puja a 12.000 euros, i com a garantia aporta la hipoteca del bé immoble on és instal·lat el seu magatzem principal (amb un valor d'1.200.000 euros).

Pel que fa a la idoneïtat de la garantia aportada per l'empresa VAFABRICAR, SA, s'ha d'assenyalar que, si justifica que no pot aconseguir l'aval solidari o el certificat d'assegurança de caució o que la seva aportació compromet greument la viabilitat de la seva activitat econòmica, l'Administració tributària podria concedir l'ajornament amb un altre tipus de garantia real o personal, com és la hipoteca que aporta l'obligat tributari.

No obstant això, tenint en compte l'import del deute que s'ha de fraccionar (12.000 euros), no seria necessària l'aportació de cap garantia, atès que no supera els 30.000 euros previstos en l'Ordre HAP/2178/2015, de 9 d'octubre.

6.4. Procediment de l'ajornament o fraccionament

El procediment de l'ajornament o fraccionament s'inicia amb la petició de l'obligat tributari dirigida a l'òrgan competent, que s'ha de presentar durant el període voluntari si el deute s'hi troba incursa, o bé en qualsevol moment anterior a la notificació de l'acord d'alienació dels béns embargats, si el deute és incurs en la via de constrenyiment. Aquesta sol·licitud ha de contenir les dades especificades en l'article 46.2 RGR i s'hi han d'adjuntar els documents detallats en l'article 46.3 RGR.

Autoliquidacions extemporànies

Quan es tracta d'autoliquidacions extemporànies, s'entén que la sol·licitud es presenta en període voluntari quan la sol·licitud es presenta juntament amb l'autoliquidació extemporània.

La **tramitació** de l'expedient incoat arran de la sol·licitud⁽⁸⁰⁾, amb requeriment eventual per a esmenar les deficiències en un termini de deu dies, l'han de dur a terme els òrgans competents, que han de comprovar les dificultats economicofinanceres, la suficiència de garanties o, si escau, la seva exempció, i sol·licitar els informes tècnics que siguin necessaris.

⁽⁸⁰⁾Article 46 RGR.

Presentació d'una sol·licitud d'ajornament i fraccionament i una sol·licitud de suspensió

Segons el que indica l'article 46.8 RGR, quan l'obligat al pagament presenti una sol·licitud d'ajornament o fraccionament i una sol·licitud de suspensió en l'àmbit de la revisió en via administrativa, es procedirà, en tot cas, a l'arxivament de la sol·licitud d'ajornament o fraccionament i a la tramitació de la sol·licitud de suspensió.

A més, els òrgans competents poden adoptar mesures cautelars, de conformitat amb el que preveu l'article 49 RGR, i, d'altra banda, poden decidir la inadmissió de la sol·licitud pels motius que conté l'article 47 RGR.

La **resolució**⁽⁸¹⁾ l'ha d'adoptar l'òrgan corresponent en el termini de sis mesos a comptar de la data de presentació de la sol·licitud. Si la resolució és positiva, s'ha de notificar a l'interessat amb expressió de les conseqüències que se'n deriven i els terminis, i es poden modificar els terminis sol·licitats en la petició. Igualment, si és denegatòria, s'ha de notificar a l'interessat.

⁽⁸¹⁾Articles 104.1 LGT i 52.6 RGR.

La resolució es pot produir també per silenci administratiu, que en aquest cas serà negatiu. Transcorregut el termini màxim de resolució, els interessats poden considerar desestimada la sol·licitud a fi d'impugnar la denegació presumpta, o bé esperar a la resolució expressa.

6.5. Efectes

Pel que fa a les **conseqüències de la presentació de la sol·licitud**⁽⁸²⁾:

⁽⁸²⁾Article 65.5 LGT.

- La sol·licitud formulada en període voluntari produeix efectes suspensius del període d'ingrés. No és procedent emetre la provisió de constrenyiment ni exigir recàrrecs del període executiu perquè no s'inicia el període executiu. No obstant això, sí que es reporten interessos de demora.

- La sol·licitud formulada en període executiu no produeix efectes suspensius del procediment de constrenyiment. Per tant, l'Administració pot iniciar o, si escau, continuar el procediment de constrenyiment. No obstant això, el lògic és paraitzar les actuacions d'alienació fins a la resolució d'aquesta sol·licitud (encara que aquest precepte es refereix al fet que es "poden" paraitzar les actuacions). El deute inclou els recàrrecs del període executiu.

D'altra banda, cal referir-se a les **conseqüències de la concessió o denegació de l'ajornament o fraccionament**⁸³:

⁽⁸³⁾Article 54 RGR.

- Si es concedeix l'ajornament, s'ha d'ingressar el deute en els terminis assenyalats en la resolució, que, en tot cas, han de coincidir amb els dies 5 o 20 del mes. En la notificació de la concessió s'incorpora el càlcul dels interessos de demora associats a cadascun dels terminis d'ingrés concedits. Una vegada finalitzat el termini concedit sense que s'efectuï el pagament, cal atènr-se al que disposa l'article 54 RGR, tant per als terminis d'ajornament com de fraccionament.
- Quan la resolució dictada és denegatòria, si la sol·licitud es presenta en període voluntari, s'inicia el termini d'ingrés en període voluntari. Si s'ingressa el deute en aquest termini, es liquiden els interessos de demora reportats a partir de l'endemà del venciment del termini d'ingrés en període voluntari fins a la data d'ingrés realitzat en el termini obert amb la notificació de la denegació. En canvi, si la sol·licitud es presenta en període executiu, s'inicia el procediment de constrenyiment, si no s'ha iniciat amb anterioritat.

7. El procediment de constrenyiment

7.1. Concepte i caràcters del procediment de constrenyiment

Quan el deute no se satisfà en els terminis del procediment de recaptació en període voluntari, neix el dret-deure de l'Administració tributària per a actuar coercitivament sobre l'obligat al pagament i el seu patrimoni mitjançant el procediment d'execució forçosa, regulat en els articles 163 a 173 LGT. En rigor, es tracta més aviat d'un procediment encaminat a l'execució patrimonial i no al pagament.

El **procediment de constrenyiment** és el que segueix al de recaptació en període voluntari, i que té per finalitat l'execució forçosa del patrimoni del deutor en una quantia suficient per a cobrir els deutes no satisfets. L'inici del període executiu té la virtualitat d'atorgar a l'Administració la facultat (dret-deure) d'exigir els deutes líquids o autoliquidats pel procediment de constrenyiment (article 161.3 LGT) sobre el patrimoni de l'obligat al pagament.

Delicte fiscal i constrenyiment

L'apartat primer de la disposició addicional desena de la LGT preveu que l'exigència d'un tribut com a conseqüència d'una sentència judicial per delicte fiscal s'imposarà per la via de constrenyiment.

⁽⁸⁴⁾Article 163.1 LGT.

Les **característiques** principals del procediment de constrenyiment són les següents:

1) Es tracta d'un procediment exclusivament administratiu⁸⁴. Correspon a l'Administració la competència privativa per a entendre d'aquest i per a resoldre totes les seves incidències.

2) És un procediment unilateral que s'impulsa d'ofici en tots els seus tràmits i, una vegada iniciat, només se suspèn en els supòsits previstos en les normes⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾Article 163.3 LGT.

3) Si durant el seu desenvolupament es declara la nul·litat d'algunes actuacions, s'ha de disposar la conservació de les no afectades per la causa de nul·litat⁸⁶. D'altra banda, les actuacions del procediment de constrenyiment no queden afectades per l'anul·lació dels recàrrecs o altres elements del deute diferents de la quota o les sancions.

⁽⁸⁶⁾Article 166 LGT.

4) Té naturalesa executiva (no és un procediment cognitiu), de manera que no hi tenen cabuda motius d'oposició relatius a l'existència o quantia del deute (excepte els referents al pagament o extinció). Només es poden oposar els motius enumerats taxativament per les normes (igual que en la suspensió) i que estan relacionats amb el procediment mateix, com ara el seu inici indegut o defectes en el seu desenvolupament. Com a conseqüència d'aquest caràcter

Lectura recomanada

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

coercitiu, l'Administració, per a fer efectius els crèdits tributaris objecte de recaptació, pot fer ús dels mitjans coactius de què disposa sobre el patrimoni del deutor (embargament), a excepció dels béns declarats inembargables per llei.

5) Estem en presència d'un procediment autònom⁸⁷, és a dir, no acumulable als judicials ni a altres procediments d'execució, ni tampoc no se suspendrà per l'inici d'aquells, a excepció de quan escaigui de conformitat amb la Llei orgànica 2/1987, de 18 de maig, de conflictes jurisdiccionals, i amb les normes referents a la concurrència de procediments. No obstant això, és procedent acumular diversos procediments de constrenyiment seguits contra un deutor per diferents deutes tributaris en un de sol.

⁽⁸⁷⁾Article 163.2 LGT.

Finalment, convé subratllar que aquest procediment té el **fonament** en la potestat d'autotutela executiva o d'execució forçosa⁸⁸, que habilita l'Administració tributària a crear el seu propi títol executiu i a fer-lo valer coactivament enfront del patrimoni del deutor, sense intervenció dels tribunals. És a dir, l'Administració pot executar directament els seus propis actes o decisions sense necessitat d'auxili judicial.

⁽⁸⁸⁾Article 98 LPACAP.

La constitucionalitat de la via de constrenyiment

El TC, en la STC 22/1984, de 17 de febrer, considera constitucional el procediment de constrenyiment, ja que constitueix una emanació directa del principi d'autotutela administrativa, conseqüència, al seu torn, del principi d'eficàcia administrativa consagrat en l'article 103.1 CE.

7.2. Concurrència de procediments executius

Encara que el procediment de constrenyiment no és acumulable a altres procediments d'execució, pot passar que entri en concurrència amb altres procediments d'execució judicials o no judicials, ja siguin singulars o universals. En aquests casos es plantegen dues qüestions: una, la relativa a l'ordre de prelación dels crèdits, que se substancia per la llei en consideració a la seva naturalesa (garantia del deute tributari relatiu a la prelación del crèdit tributari); i l'altra la relacionada amb la preferència per a l'execució dels embargaments travats.

Per a solucionar aquesta segona qüestió, la LGT⁸⁹ conté les **regles** següents, en funció de si es tracta de procediments singulars o universals:

⁽⁸⁹⁾Article 164 LGT.

1) Quan concorri amb altres procediments o processos singulars d'execució, s'atén la prioritat en el temps dels embargaments, és a dir, l'antiguitat, prenent com a referència a aquests efectes la data de la diligència d'embargament del bé o dret; de manera que només és preferent el procediment de constrenyiment per a l'execució si l'embargament efectuat en el seu si és el més antic. La preferència només afecta aconsegueix en aquests casos els béns o drets que hagin estat embargats.

2) Quan concorri amb altres procediments o processos concursals o universals d'execució, el criteri aplicable és, així mateix, l'antiguitat, prenent com a referència la data de declaració del concurs. Per tant, és preferent el procediment de constrenyiment per a l'execució quan l'embargament acordat s'hagués efectuat abans de la data de declaració del concurs.

Ara bé, quan es tracti d'un **concurso** de creditors, en virtut de l'article 164.2 LGT, s'hi ha d'aplicar el que disposen la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal i, si escau, la Llei general pressupostària.

El procediment concursal

Segons l'article 55. 1 de la Llei concursal, un cop declarat el concurs, no es podran iniciar execucions singulars, judicials o extrajudicials, ni seguir constrenyiments administratius o tributaris contra el patrimoni del deutor. No obstant això, fins a l'aprovació del pla de liquidació, es podran continuar aquells procediments administratius d'execució en els quals s'hagi dictat diligència d'embargament i les execucions laborals en les quals s'hagin embargat béns del concursat, tot això amb anterioritat a la data de declaració del concurs, sempre que els béns objecte d'embargament no resultin necessaris per a la continuïtat de l'activitat professional o empresarial del deutor. I, d'acord amb el que disposa l'apartat 2 d'aquest precepte, les actuacions que es trobin en tramitació quedaran en suspens des de la data de declaració del concurs, sense perjudici del tractament concursal que correspongui donar als crèdits respectius. En aquests casos, no és possible dictar la provisió de constrenyiment i no es reporta el recàrrec corresponent. I com assenyalava l'article 164.4 LGT, el caràcter privilegiat dels crèdits tributaris atorga a la Hisenda pública el dret d'abstenció en els processos judicials.

Ara bé, com permet aquest mateix article 164.4 LGT, l'Administració, amb l'autorització prèvia de l'òrgan competent, pot subscriure en el curs d'aquests processos els acords o convenis previstos en la legislació concursal. Per tant, l'Administració es pot integrar entre els creditors i fer efectiu el seu crèdit dins del procediment concursal, en què el seu crèdit té el privilegi general fins a l'import del 50% (art. 91.4 Llei concursal), tret que es tracti d'un crèdit amb privilegi especial (art. 90 Llei concursal), com és el cas de la hipoteca legal tàcita o de la constitució d'una hipoteca o una altra garantia real en casos, per exemple, d'ajornament o fraccionament.

No obstant això, l'Administració tributària, amb l'autorització prèvia de l'òrgan competent, pot compensar els seus deutes amb crèdits pendents enfront d'aquesta, o bé pot arribar a acords singulars amb el deutor, sempre que s'hi aportin les garanties oportunes, i les condicions de pagament no siguin més favorables per al deutor que les que continui el conveni o l'acord concursal, tal com possibilita l'article 164.4 LGT. Això implica una excepció al principi segons el qual l'Administració no pot transgir judicialment ni extrajudicialment sobre els seus drets.

Si el procediment de constrenyiment s'ha iniciat abans de la data de declaració del concurs, pot seguir amb la seva tramitació. Quan les condicions previstes legalment per a l'inici del procediment de constrenyiment (falta de pagament en el període voluntari del deute) es donin abans de la data de declaració del concurs, es pot iniciar el constrenyiment, amb la meritació del recàrrec corresponent.

7.3. Pressupòsits per a l'inici del procediment de constrenyiment

El procediment de constrenyiment, a diferència del període executiu, no s'inicia automàticament pel transcurs del temps, sinó quan l'Administració el posa en marxa, fent ús del dret-deure de l'Administració d'exigir el deute coactivament.

Perquè s'iniciï el procediment de constrenyiment han de concórrer dos **pressupòsits**:

1) Pressupòsit material

Perquè l'Administració pugui iniciar el procediment de constrenyiment, necessàriament s'ha d'haver obert abans el període executiu per la falta de pagament en període voluntari. Per tant, el pressupòsit material perquè s'iniciï la via de constrenyiment està constituït per la falta d'ingrés del deute en el termini voluntari de pagament.

A més, aquest deute no satisfet ha de ser un deute conegut per l'Administració, és a dir, exigible i líquid, bé perquè ha estat liquidat per la mateixa Administració, bé perquè l'obligat tributari ha presentat la seva autoliquidació sense efectuar l'ingrés oportú.

Deutes que no són objecte de constrenyiment

No obstant això, determinats deutes, en funció de l'import, no són objecte de constrenyiment⁹⁰. En concret, són els que reuneixin els requisits següents:

- Que es tracti de deutes relatius a recursos de dret públic de la Hisenda estatal.
- Que es tracti de deutes incursos en el període executiu.
- Que l'import de la liquidació inicial, notificada en període voluntari, no excedeixi els 6 euros (quantia insuficient per a la cobertura d'exacció i recaptació).

⁽⁹⁰⁾Article 1 de l'Ordre HAC/2816/2002, de 5 de novembre.

2) Pressupòsit formal

En segon lloc, com assenyala l'article 167.1 LGT:

"el procediment de constrenyiment s'inicia mitjançant una provisió notificada a l'obligat tributari."

És a dir, es tracta de la provisió de constrenyiment, que té el caràcter de títol executiu suficient per a iniciar el procediment de constrenyiment.

És l'acte administratiu que ordena l'execució contra el patrimoni de l'obligat al pagament. Per tant, és l'acte administratiu de requeriment al pagament i de prevenció a l'obligat⁹¹ que, en cas que no pagui en el termini assenyalat en la provisió, que se li concedeix com una nova i última oportunitat, l'Administració executarà el seu patrimoni.

⁽⁹¹⁾Articles 69.2 i 70.1 RGR.

Té la mateixa força executiva que la sentència judicial a l'efecte de procedir a l'execució del patrimoni de l'obligat al pagament. Implica el despatx de l'execució contra el patrimoni del deutor⁹², d'acord amb la naturalesa d'aquest procediment.

⁽⁹²⁾Article 167.2 LGT.

Contingut de la provisió de constrenyiment

Quant al contingut de la provisió de constrenyiment, l'article 167.1 LGT estableix que s'ha de notificar al deutor, s'hi ha d'identificar el deute pendent, s'han de liquidar els recàrrecs del període executiu i s'ha de requerir perquè es pagui.

En realitat, el recàrrec del període executiu que liquidarà l'Administració en la provisió de constrenyiment és el recàrrec de constrenyiment reduït del 10%, ja que el recàrrec executiu del 5% es liquida en els casos en què s'efectua el pagament abans de rebre la provisió de constrenyiment, i el recàrrec de constrenyiment ordinari del 20% es liquida després de la provisió de constrenyiment, en els casos en què s'efectuï el pagament després de la finalització del termini de pagament del procediment de constrenyiment.

A més, segons el que disposa l'article 167.4 LGT s'adverteix a l'obligat que, si no efectua el pagament en els terminis assenyalats en la provisió, s'embargaran els seus béns.

En concret, l'article 70 RGR estableix les mencions que ha de contenir la provisió de constrenyiment: el text íntegre de l'acte, amb indicació del seu caràcter; recursos que s'hi poden interposar i les seves circumstàncies; termini i lloc de l'ingrés, amb advertiment de procedir, en un altre cas, a l'embargament en una quantia suficient per a satisfer el crèdit tributari; advertiment sobre la liquidació dels interessos de demora i les costes, i possibilitat de sol·licitar l'ajornament.

Mencions de la provisió de constrenyiment

Els tribunals són rigorosos a l'hora d'exigir les mencions que ha de contenir la provisió de constrenyiment. Així, la STS de 23 de gener de 1995 va declarar la nul·litat de la provisió perquè no contenia indicacions sobre les possibilitats d'obtenció d'ajornament o fraccionament del deute.

L'article 167.1 LGT estableix que la provisió s'ha de **notificar** al deutor.

Contingut de la notificació

Com a mínim han de constar en la notificació de la provisió de constrenyiment⁹³ els aspectes següents:

- Lloc d'ingrés del deute i del recàrrec.
- Repercussió de les costes del procediment de constrenyiment.
- Possibilitat de sol·licitar ajornament o fraccionament del pagament.
- Indicació expressa que la suspensió del procediment es produeix d'acord amb la normativa.
- Recursos que cal interposar contra la provisió de constrenyiment, indicant-hi els òrgans davant els quals interposar-los i el termini per a fer-ho.

⁽⁹³⁾Article 71 RGR.

Ara bé, la falta de notificació⁹⁴, que s'havia considerat com una causa de nul·litat absoluta del procediment, és ara un mer requisit esmenable.

⁽⁹⁴⁾STS de 25 d'abril de 1987.

En efecte, l'article 167.3 LGT no inclou l'absència de notificació entre els motius d'oposició contra la procedència de la via de constrenyiment, sinó com a motiu d'impugnació de la diligència d'embargament⁹⁵. En definitiva, la falta de notificació de la provisió de constrenyiment és un simple defecte esmenable.

⁽⁹⁵⁾Article 170.3 LGT.

7.4. L'ingrés en el procediment de constrenyiment

Una vegada que s'ha iniciat la via de constrenyiment, l'Administració no procedeix coercitivament contra els béns de l'obligat al pagament, sinó que li concedeix un nou termini perquè de manera voluntària satisfaci el deute inicial incrementat, si escau, amb els interessos de demora i el recàrrec de constrenyiment.

Els terminis⁹⁶ per a fer l'ingrés en via de constrenyiment són els següents:

⁽⁹⁶⁾Article 62.5 LGT.

1) Fins al 20 del mes en curs, o immediat hàbil posterior, si s'ha rebut la notificació durant la primera quinzena del mes.

Exemple

La senyora Sáez rep, el 3 de març, la notificació d'una provisió de constrenyiment corresponent a l'impost sobre successions que no va pagar en el període voluntari.

La senyora Sáez pot fer el pagament del deute notificat fins al dia 20 de març (si és hàbil), d'acord amb el que preveu l'article 62.5.a) LGT.

2) Fins al dia 5 del mes següent, o immediat hàbil posterior, si s'ha rebut la notificació durant la segona quinzena del mes (entre els dies 16 i últim de cada mes).

Exemple

El 25 de novembre, el senyor Téllez rep la notificació d'una provisió de constrenyiment perquè no va pagar en el període voluntari l'IBI corresponent al bé immoble en què exerceix la seva activitat com a consultor.

El senyor Téllez disposa de termini fins al dia 5 de desembre (si és hàbil) per a fer el pagament en el procediment de constrenyiment iniciat, d'acord amb el que estableix l'article 62.5.b) LGT.

Convé destacar que aquests terminis són inferiors als previstos per a l'ingrés en període voluntari, en què els deutes notificats en la primera quinzena es poden pagar fins al dia 20 del mes següent, i els notificats en la segona quinzena, es poden pagar fins al dia 5 del segon mes posterior.

Transcorreguts aquests terminis, continuarà el procediment de constrenyiment i s'embargaran els béns del deutor, seguint les fases que s'analitzen més endavant.

Terminis d'ingrés en les actuacions d'assistència mútua

El pagament dels deutes de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals l'actuació recaptadora dels quals es faci en el marc de l'assistència mútua és requerit a l'obligat tributari, que l'ha d'efectuar en els terminis següents, segons estableix l'article 62.6 LGT:

- Si la notificació de l'instrument d'execució es fa entre els dies 1 i 15 de cada mes, des de la data de recepció de la notificació fins al dia 20 d'aquest mes o, si aquest no fos hàbil, fins a l'immediat hàbil següent.
- Si la notificació de l'instrument d'execució es fa entre els dies 16 i últim de cada mes, des de la data de recepció de la notificació fins al dia cinc del mes següent o, si aquest no fos hàbil, fins a l'immediat hàbil següent.

No obstant això, quan la norma reguladora de l'assistència mútua ho permeti, l'Administració tributària pot desenvolupar actuacions recaptadores des de la recepció de la sol·licitud de cobrament de l'Estat o entitat internacional o supranacional requeridor, sense necessitat que hagi conclòs el termini esmentat.

7.5. Les costes del procediment de constrenyiment

Quan l'Administració embarga els béns de l'obligat al pagament, aquest embargament produeix una sèrie de despeses a l'Administració. Aquestes despeses són les denominades *costes del procediment de constrenyiment* (article 169.1.d) LGT), és a dir, es tracta de les despeses que s'originen durant el procés d'execució forçosa i que ha de satisfer l'obligat al pagament constret.

Tenen la consideració de **costes del procediment**⁹⁷, en concret, les despeses següents:

- Els honoraris d'empreses o professionals aliens a l'Administració que intervinguin en valoracions, partions i alienació de béns embargats.
- Els honoraris dels registradors i altres despeses que s'hagin d'abonar per les actuacions en els registres públics.
- Les que s'hagin d'abonar per dipòsit i administració dels béns embargats.
- Els pagaments realitzats a creditors preferents, segons el que preceptua l'article 77.2 RGR.
- Els imports satisfets com a lloguer de negoci.
- Les altres despeses que exigeixi la mateixa execució de manera imprescindible i concreta.

Les costes es computen en la liquidació definitiva de l'expedient de constrenyiment. Per a això, s'hi han d'aportar els rebuts, factures o minutes d'honoraris corresponents que les acreditin. En cas contrari, no es poden exigir a l'obligat constret.

Si l'import obtingut de l'execució no cobreix les costes, la part restant és a càrrec de l'Administració. Les costes es retornen a l'obligat al pagament en els casos d'anul·lació de la liquidació o del procediment de constrenyiment en què s'hagin generat.

⁽⁹⁷⁾Article 113 RGR.

Concepte de costes

No tenen la consideració de costes les despeses ordinàries dels òrgans de l'Administració.

7.6. Fases de l'execució. Embargament i alienació

Una vegada que s'ha notificat la provisió de constrenyiment sense que el deute constret hagi estat ingressat en els terminis previstos, el procediment se segueix a través de diferents fases i actuacions tendents a l'execució dels béns del patrimoni del deutor constret a efectes que l'Administració pugui cobrar els seus deutes, i sempre que no s'hagi suspès el procediment per l'oposició a aquest.

Les actuacions del procediment de constrenyiment⁹⁸ es poden estendre fins al termini de prescripció del dret de cobrament (quatre anys).

⁽⁹⁸⁾Article 104.1, *in fine*, LGT.

En primer lloc, si el deute està **garantit** (aval, penyora, hipoteca o qualsevol altre) de primer executen aquestes garanties⁹⁹ els mateixos òrgans de l'Administració en via de constrenyiment. Referent a això cal assenyalar que l'article 74.1 RGR disposa que, en els supòsits d'execució de garanties, no es pot aplicar el requisit de fermesa de la liquidació si s'atribueix a l'execució dels béns embargats.

⁽⁹⁹⁾Articles 168 LGT i 74 RGR.

Ara bé, l'Administració pot optar per l'embargament i l'alienació d'altres béns o drets abans de l'execució de la garantia quan aquesta no sigui proporcionada al deute garantit, o bé quan l'obligat ho sol·liciti, assenyalant per a això béns suficients. En aquest cas, la garantia prestada queda sense efecte en la part assegurada pels embargaments.

Quan l'execució de la garantia és suficient, es resol el procediment de constrenyiment iniciat. Si no és suficient, es pot continuar el procediment amb l'execució de béns de l'obligat tributari objecte del constrenyiment.

Les **fases** per mitjà de les quals es desenvolupa l'execució són: l'embargament dels béns, el dipòsit d'aquests, la seva valoració i l'alienació, l'aplicació i imputació de la suma obtinguda.

1) Embargament de béns del deutor

L'embargament dels béns del deutor constitueix el centre del procediment executiu, tendent al cobrament del deute tributari amb la suma obtinguda en realitzar els béns embargats, respectant el principi de proporcionalitat, és a dir, s'ha de realitzar sobre béns que permetin cobrir suficientment la quantia que s'ha de constrenyir, però sense que es pugui excedir de manera indeguda.

Lectura recomanada

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

La **quantitat**¹⁰⁰ que ha de cobrir l'embargament està constituïda pel següent:

⁽¹⁰⁰⁾Article 169.1 LGT.

- Com és lògic, l'import del deute no ingressat.
- Els interessos de demora que s'hagin reportat o es reportin fins al moment del pagament.
- Els recàrrecs del període executiu.
- Les costes del procediment de constreyniment.

És possible **acumular** els deutes constrets d'una mateixa persona en una diligència d'embargament. De la mateixa manera, es poden segregar els deutes acumulats quan ho exigeixin les necessitats del procediment, d'acord amb el que preveu l'article 75.3 RGR.

Respecte als **béns no embargables**, l'article 169.5 LGT es limita a assenyalar que no poden ser objecte de trava:

1) Els béns que la llei considera inembargables (en aquest punt, sembla remetre's, doncs, a la LEC, que dedica els articles 605 a 618 a regular aquesta qüestió): com passa, per exemple, amb els estris amb els quals s'exerceix un ofici, els aliments o combustible quan siguin imprescindibles perquè l'executat i les persones que en depenen puguin atendre amb dignitat raonable la seva subsistència, o la part inembargable del sou o salari.

2) Els béns l'escassa quantia dels quals faci presumir que l'import obtingut de l'alienació no arribarà a cobrir ni tan sols el cost de la realització.

Quant a l'ordre de l'embargament, la LGT, en l'article 169.2 LGT, estableix una sèrie de criteris força flexibles. D'entrada, s'ha d'atendre la major facilitat de la seva alienació i la menor onerositat d'aquesta per a l'obligat tributari. D'altra banda, s'ha de tenir en compte que s'embarguen en última instància els béns i drets per a la trava dels quals es necessita l'entrada al domicili.

L'ordre de l'embargament dels béns

I en cas que aquests criteris fossin de difícil o impossible aplicació, cal atènyer-se a l'ordre següent:

- Diner efectiu o dipositat en comptes oberts en entitats de crèdit (art. 80 i 81 RGR).
- Crèdits, efectes, valors i drets realitzables en l'acte o a curt termini, és a dir, realitzables en un període no superior a sis mesos (art. 80 i 81 RGR).
- Sous, salaris i pensions (art. 82 RGR).
- Béns immobles (art. 83 a 88 RGR).
- Interessos, rendes i fruits de tota espècie (art. 89 RGR).
- Establiments mercantils o industrials (art. 90 RGR).
- Metalls preciosos, pedres fines, joieria, orfebreria i antiguitats (art. 91 RGR).
- Béns mobles i semovents (art. 92 RGR).
- Crèdits, efectes, valors i drets realitzables a llarg termini (art. 93 RGR).

Ara bé, aquest ordre pot ser alterat, a proposta del deutor¹⁰¹, si aquest assenyala béns que garanteixin amb la mateixa eficàcia i promptitud el cobrament del deute i no es produeix d'aquesta manera un perjudici a tercers.

Exemple

La LGT de 1963

El primer acte que iniciava l'embargament era la provisió d'embargament, acte que ha desaparegut en la LGT de 2003.

Els béns de guanys

La jurisprudència admet que es poden embargar béns de guanys, si bé s'ha de permetre al cònjuge no deutor que substitueixi la trava dels béns comuns per la part que té el cònjuge deutor en la societat conjugal.

⁽¹⁰¹⁾Article 169.4 LGT.

La senyora Domínguez, respecte de la qual s'ha iniciat un procediment de constrenyment que es troba en fase d'embargament per un deute de 6.000 euros, és propietària dels béns següents (coneguts per l'Administració): 1.000 euros dipositats en una entitat financera, 5.000 euros en concepte de drets consolidats d'un pla de pensions i una joia de la família valorada en 2.000 euros.

Dels béns propietat de la senyora Domínguez, l'Administració només pot embargar els 1.000 euros dipositats en l'entitat financera i la joia.

En canvi, els drets consolidats d'un pla de pensions no són embargables fins al moment en què es causi el dret a la prestació o en què es facin efectius en els supòsits de malaltia greu o desocupació de llarga durada, segons el que preveu l'article 8.8 del Reial decret legislatiu 1/2002, de 29 de novembre, pel qual s'aprova el Text refós de la llei de regulació dels plans i fons de pensions.

La **pràctica de l'embargament** és regulada, amb caràcter general, en l'article 170 LGT, mentre que el següent precepte es dedica a l'embargament de béns o drets en entitats de crèdit o dipòsit. Aquesta norma incorpora qüestions que abans estaven regulades només en el RGR.

La pràctica de l'embargament de béns

⁽¹⁰²⁾Article 170.1 LGT.

En concret, el RGR regula aquesta matèria en l'article 76, i es detalla per a cada tipus de béns en els articles 78 a 93 RGR, ja que l'embargament presenta peculiaritats en funció del tipus de bé o dret de què es tracti (bé inscripció en un registre públic, bé moble, establiment mercantil o industrial...).

Segons el dit article 76 RGR, quan en fase de trava o en la d'execució es presumeix que el resultat de l'alienació dels béns pot ser insuficient per a cobrir el deute, es procedeix a l'embargament d'altres béns i drets.

Cada actuació d'embargament s'ha de documentar en una diligència notificada¹⁰² a la persona amb qui s'entengui aquesta actuació. Una vegada s'ha fet l'embargament, la diligència s'ha de notificar a l'obligat i, si escau, al tercer titular, al posseïdor o dipositari dels béns si no s'han practicat les actuacions amb ells, i també al cònjuge en cas que els béns embargats siguin de guanys, i als copropietaris o cotitulars dels béns o drets. En aquests casos, la notificació de la diligència no ha de ser necessàriament simultània a la pràctica de l'embargament.

Els articles 81 i 82.1 RGR permeten que es pugui acordar, entre l'Administració i el pagador destinatari de la diligència d'embargament, la forma, el mitjà, el lloc i altres circumstàncies relatives a la presentació de les diligències d'embargament en el cas d'embargament d'altres crèdits, efectes i drets realitzables a l'acte o a curt termini i en el cas d'embargament de sous, salaris i pensions, respectivament.

Embargament de béns o drets en entitats de crèdit o de dipòsit

⁽¹⁰³⁾Art. 171 LGT.

En el supòsit freqüent i, de vegades, problemàtic, d'embargament de béns o drets en oficines d'entitats de crèdit o dipòsit (fons, valors, títols...), en la diligència d'embargament s'haurà d'identificar el bé o dret conegut per l'Administració. No obstant això, l'embargament es pot estendre, sense necessitat d'identificació prèvia, a la resta dels béns o drets existents en aquesta oficina dins de l'àmbit estatal, autonòmic o local que correspongui a la jurisdicció respectiva de cada Administració tributària ordenant de l'embargament (articles 171.1 LGT i 79.1 i 80.2 RGR). Ara bé, si els béns i drets no són homogenis o el seu valor excedeix el deute, l'Administració haurà d'indicar l'ordre de la trava (art. 171.1 LGT).

Quan els fons o valors estiguin dipositats en comptes amb més d'un titular, només s'embargarà la part corresponent a l'obligat tributari. Si es tracta de comptes de titularitat

indistinta amb solidaritat activa o de titularitat conjunta mancomunada, es presumeix el saldo dividit en parts iguals, tret que es demostrï una titularitat diferent¹⁰³.

Prohibició de disposar sobre els béns immobles d'una societat

(104) Art. 170.6 LGT.

L'Administració tributària pot acordar, com a mesura cautelar, la prohibició de disposar sobre els béns immobles d'una societat, sense necessitat que el procediment recaptatori es dirigeixi contra aquesta, quan s'haguessin embargat a l'obligat tributari accions o participacions d'aquella i aquest exerceixi el control efectiu, total o parcial, directe o indirecte sobre la societat titular dels immobles. El recurs contra aquesta mesura de prohibició de disposar només es pot fundar en la manca d'alguns dels pressupòsits de fet que en permeten l'adopció. La mesura s'aixecarà quan per qualsevol causa s'extingeixi l'embargament de les participacions o accions pertanyents a l'obligat tributari. Així mateix, l'Administració tributària pot acordar l'aixecament de la prohibició de disposar quan el seu manteniment pogués produir perjudicis de reparació difícil o impossible, adequadament acreditats per la societat¹⁰⁴.

De conformitat amb el que estableix l'article 88 bis RGR, es practicarà l'anotació preventiva en el Registre de la Propietat oportú sobre la prohibició de disposició sobre béns immobles propietat de societats a les quals s'haguessin embargat les accions o les participacions.

2) Dipòsit de béns embargats

Els béns embargats poden ser dipositats¹⁰⁵ en els llocs següents:

(105) Article 170.4 LGT.

- Locals de l'Administració o d'altres ens públics.
- Locals d'entitats dedicades a això.
- A falta d'aquests, locals d'altres persones que ofereixin garanties suficients.
- I a falta d'aquests, fins i tot en els locals del mateix deutor.

Corresponen al dipositari les obligacions de custòdia i conservació pertinents, i la retribució convinguda i el reemborsament de les despeses que suporti. Pot incórrer en responsabilitat civil o penal, i en la responsabilitat tributària solidària respecte al deute fins a l'import del que s'hagi aixecat, quan col·labori o consenti l'aixecament de béns¹⁰⁶.

(106) Articles 42.2.d) LGT i 95 i 96 RGR. Entre d'altres, vegeu la STS de 22 de desembre de 2016.

3) Valoració dels béns

La valoració dels béns embargats¹⁰⁷ és una actuació prèvia a la seva alienació. La LGT no conté cap referència a aquesta fase.

(107) Article 97 RGR.

Correspon als òrgans de recaptació o perits designats per aquests, prenent com a referència el valor de mercat i els criteris habituals de valoració. El resultat de la valoració s'ha de notificar a l'obligat tributari, que pot proposar en 15 dies una valoració contradictòria.

Si entre totes dues no hi ha una diferència superior al 20%, preval la més alta; però si la diferència és superior, i no hi ha avenença, un perit proposat en una llista elaborada per associacions i corporacions professionals ha d'efectuar una tercera valoració que ha de quedar entre les dues anteriors i que serà la que

prevalgui. La valoració resultant servirà de tipus per a la subhasta o concurs, amb la consideració prèvia, si escau, de les càrregues, els gravàmens o les obligacions que puguin recaure sobre els béns embargats.

4) Alienació dels béns embargats

Una vegada valorats els béns, es procedirà a realitzar-los pel mateix ordre seguit per a l'embargament¹⁰⁸. La forma general és la **subhasta**, si bé hi ha altres possibilitats: el **concurs** i l'adjudicació **directa**.

⁽¹⁰⁸⁾Articles 172 LGT i 100 RGR.

Mitjans d'alienació dels béns embargats

La subhasta dels béns serà única i es realitzarà per mitjans electrònics en el Portal de Subhastes de l'Agència Estatal Butlletí Oficial de l'Estat, amb l'única excepció d'aquells supòsits en què l'execució material s'encarregui per l'òrgan de recaptació a empreses o professionals especialitzats (art. 100.2 RGR). Tot licitador, per a ser admès com a tal, constituirà un dipòsit del 5% del tipus de subhasta dels béns pels quals desitgi licitar (art. 103.1 bis RGR). El desenvolupament de l'alienació per subhasta és regulat en l'article 104 RGR, d'acord amb el qual, una vegada oberta la subhasta, es podran realitzar licitacions electròniques durant vint dies naturals, i s'enviaran telemàticament. Seran admissibles licitacions per qualsevol valor. No es tancarà la subhasta fins que no hagi transcorregut una hora des de la realització de l'última licitació, encara que sigui necessari ampliar el termini, amb un límit màxim de vint hores. Si la millor oferta presentada és igual o superior al 50% del tipus de subhasta, s'adjudicarà el bé a qui l'hagi presentat. Quan sigui inferior, l'òrgan de recaptació decidirà si l'oferta és suficient per a continuar amb el procediment d'adjudicació (art. 104.1 bis RGR). Les subhastes per mitjà d'empreses o professionals especialitzats es regulen en l'article 105 RGR.

L'alienació mitjançant concurs només s'admet, segons l'article 106 RGR, per raons d'interès públic o per a evitar possibles pertorbacions en el mercat.

L'alienació directa, regulada en l'article 107 RGR, és procedent en els supòsits següents: quan, una vegada realitzat el concurs, quedin béns o drets sense adjudicar; quan es tracti de productes peribles o quan hi hagi altres raons d'urgència, justificades en l'expedient, i, finalment, en altres casos en què no sigui possible o no convingui promoure concurrència, per raons justificades en l'expedient. L'òrgan de recaptació, en el termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la notificació de l'acord d'alienació per adjudicació directa, procedirà a realitzar les gestions que condueixen a l'esmentada adjudicació directa dels béns en les millors condicions econòmiques.

Així mateix, convé tenir present que, segons el que estableix la LGT¹⁰⁹, l'Administració tributària no pot alienar els béns i drets embargats fins que l'acte de liquidació del deute tributari executat sigui ferm, excepte:

⁽¹⁰⁹⁾Article 172.3 LGT.

- En els supòsits de força major.
- Quan es tracta de béns peribles.
- En els casos en què hi hagi un risc de pèrdua imminent de valor.
- Quan el contribuent sol·liciti de manera expressa la seva alienació.

Finalment, l'**adjudicació de béns a l'Estat** és procedent quan no s'hagin adjudicat en el procediment d'alienació els béns perquè no es troba comprador, tant en el cas de béns immobles o mobles, sempre que aquesta adjudicació interessi la Hisenda.

Constitueix una mena de *datio in solutum* o adjudicació en paga de deutes regulada per normes imperatives. El seu valor és el del deute perseguit¹¹⁰, sense que excedeixi el 75% del valor que va servir de tipus inicial fixat en el procediment d'alienació.

⁽¹¹⁰⁾Article 172.2 LGT.

5) Aplicació i imputació de la suma obtinguda

El producte de l'alienació s'aplica a l'extinció del crèdit¹¹¹, en la mesura que el crèdit i les costes quedin coberts, i finalitza el procediment de constrenyiment. Però, si no és suficient, de primer s'aplica a les costes i després es liquida la part del deute solucionada i la no solucionada.

⁽¹¹¹⁾Article 116 RGR.

Si hi ha diversos deutes d'un mateix obligat que hagin estat acumulats en un mateix procediment de constrenyiment (cosa que es pot produir en la fase d'execució) i la suma obtinguda no arriba a cobrir tots els deutes, es planteja el tema de la **imputació**.

Una vegada cobertes les costes, la resta de la suma obtinguda s'aplica als deutes que tinguin garantia real o preferència sobre la suma obtinguda. El sobrant s'imputa a l'extinció dels altres deutes per ordre de més a menys antiguitat, determinada aquesta per la data de venciment del període voluntari¹¹². Es rebutja el criteri de l'onerositat de l'article 1174 CC i altres que es puguin adoptar.

⁽¹¹²⁾Article 63.3 LGT.

Finalment, cal tenir present que, de conformitat amb el que disposa l'article 112 RGR, una vegada coberts el deute, els interessos i les costes del procediment, l'òrgan de recaptació aixecarà l'embargament sobre els béns no alienats i acordarà el seu lliurament a l'obligat al pagament. Ara bé, si una vegada finalitzats els procediments d'alienació i, en aquest cas, d'adjudicació a la Hisenda Pública, quedessin drets, béns mobles o immobles sense adjudicar, aquests podrien ser objecte de nous procediments d'alienació, sempre que no hagi prescrit l'acció de cobrament.

7.7. Oposició del deutor i del tercer al procediment

L'**oposició a la via de constrenyiment** consisteix en la possibilitat que es concedeix als particulars perquè puguin reaccionar contra el procediment de constrenyiment, qüestionant la procedència o legalitat de l'execució administrativa, a fi d'evitar els hipotètics vicis o defectes que tinguin lloc en aquest procediment.

Tres **principis** bàsics constitueixen l'eix de la impugnació del procediment i dels seus actes:

Lectura recomanada

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

1) No es pot al·legar en aquest moment la procedència del deute (fet impossible, exempcions) o la seva quantia (base imposable o liquidable, tipus impositiu, bonificacions o deduccions), qüestions que ja haurien d'estar resoltes en la fase declarativa o de liquidació, sinó només la procedència del mateix procediment i els seus actes, ja que estem en presència d'una fase executiva.

2) Tant la doctrina com la jurisprudència han insistit en el caràcter taxat de l'enumeració dels motius d'impugnació de la via de constrenyiment, que es produeix en la LGT i el RGR, atès el seu caràcter de procediment d'execució (no de cognició), pel principi d'impulsió d'ofici i per les exigències d'eficàcia i rapidesa que comporta.

Així mateix, només per motius qualificats i excepcionals, cal suspendre el procediment (art. 73 RGR: una vegada iniciat el procediment, només se suspendrà en els casos i en la forma que preveu el RGR).

No obstant això, la jurisprudència ha anat flexibilitzant aquest principi, com passa en general amb els pilars del sistema de revisió d'actes administratius, ja que estan en joc el control judicial de l'Administració i el dret fonamental a la tutela judicial efectiva, consagrat en la CE.

Així, la doctrina i la jurisprudència han admès que el caràcter taxat dels motius d'impugnació no és un obstacle per a l'al·legació d'altres motius que, sense encaixar en la lletra dels enumerats en la normativa tributària, responen als mateixos fonaments que els allí existents, o bé es deriven de la naturalesa mateixa del procediment executiu (com a defecte formal en la provisió de constrenyiment si causa indefensió o els defectes li impedeixen d'assolir el seu objectiu). La falta de notificació de la provisió de constrenyiment és motiu per a impugnar els actes posteriors del procediment (diligència d'embargament).

3) Ni la LGT ni el RGR estableixen motius d'oposició al període executiu, sinó a la via de constrenyiment, és a dir, al procediment dirigit a efectuar el cobrament del deute tributari, executant, si cal, el patrimoni del deutor.

Es poden diferenciar dos tipus d'oposició, atenent el subjecte que promou els recursos o la impugnació: l'exercida pel deutor i la duta a terme per terceres persones.

1) Oposició exercida pel deutor

L'**oposició del deutor** es pot dividir en l'oposició a la procedència de l'execució i l'oposició als actes executius concrets:

Lectura recomanada

Entre d'altres, les STS de 10 d'octubre de 1974, de 31 de gener de 1981, de 30 d'octubre de 1982, de 24 d'octubre de 1985, de 13 de febrer de 1988 i de 19 de juliol de 1995.

a) **Oposició a la procedència de l'execució**⁽¹¹³⁾, materialitzada mitjançant la impugnació de la provisió de constrenyiment. És a dir, es discuteix la possibilitat que l'Administració utilitzi el procediment executiu per a la recaptació. Són motius taxats. Es tracta de determinar la licitud de l'execució i, si escau, ordenar, o bé la seva continuació, si es considera procedent, en cas que s'hagi suspès o paralitzat el procés, o bé la seva improcedència.

(113) Article 167.3 LGT.

Només són admissibles els motius d'oposició següents:

- El primer dels motius d'impugnació és l'extinció **total del deute o prescripció del dret a exigir el pagament**. En tots dos supòsits no és procedent el procediment de constrenyiment, ja que ha desaparegut el seu objectiu, que és aconseguir el compliment forçós de l'obligació tributària. En el cas de la prescripció del dret a exigir el pagament, en realitat la seva menció és supèrflua, atès que constitueix una forma d'extinció dels deutes tributaris, i, en conseqüència, està inclosa en el motiu d'oposició anterior.
- El segon dels motius és la **sol·licitud d'ajornament o fraccionament del deute tributari o compensació en període voluntari** i altres causes de suspensió del procediment de recaptació.
- El tercer motiu d'oposició és la **falta de notificació de la liquidació**. Quant a aquest motiu, s'ha d'assenyalar que perquè l'acte administratiu de liquidació pugui servir de base al procediment executiu és necessari que, a més de ser vàlid, sigui eficaç. Eficàcia que queda supeditada a la seva notificació al particular. Això implica que en els casos en què no hi ha una notificació correcta de la liquidació, aquesta és ineficaç, i, per tant, el particular s'hi pot oposar.
- Així mateix, es pot al·legar, com a motiu d'oposició, l'**anul·lació de la liquidació**. En aquests casos, com que s'anul·la la liquidació, no hi ha cap acte administratiu per executar. No obstant això, quan es dicta una nova liquidació i el deute està incurs en el període executiu, ja es pot procedir a la seva execució.
- Finalment, es pot al·legar l'**error o omissió en el contingut de la provisió de constrenyiment** que impedeixi la identificació del deutor o del deute constret. En canvi, la falta de notificació de la provisió de constrenyiment, segons l'article 170.3 LGT, és un motiu per a impugnar la diligència d'embargament.

b) **Oposició als actes executius concrets**. Simplement s'hi discuteix la regularitat dels actes del procediment. En principi, no són motius taxats, ja que no hi hauria d'haver cap especialitat respecte del règim general d'impugnació dels actes d'aplicació dels tributs. No obstant això, es recullen algunes especi-

(114) Articles 170.3 i 172.1 LGT.

alitats a l'hora d'impugnar determinats actes del procediment de constrenyiment, com la diligència d'embargament i l'acord d'alienació de béns i drets embargats, consistents en la limitació dels motius d'impugnació¹¹⁴.

Motius d'oposició a la diligència d'embargament

La diligència d'embargament només és impugnable pels motius següents, segons l'article 170.3 LGT:

- 1) En primer lloc, l'extinció del deute o prescripció del dret a exigir el pagament.
- 2) En segon lloc, la falta de notificació de la provisió de constrenyiment.
- 3) En tercer lloc, l'incompliment de les normes reguladores de l'embargament.
- 4) Finalment, la suspensió del procediment de recaptació.

2) Oposició efectuada per tercers

Respecte a l'**oposició duta a terme per terceres persones** alienes al procediment executiu, es tracta de les terceries de domini i de millor dret¹¹⁵.

⁽¹¹⁵⁾Articles 165.3 a 5 LGT.

En la **terceria de domini** el tercer considera que s'han travat béns o drets que són de la seva propietat, mentre que en la **terceria de millor dret** el tercer entén que, davant el deutor executat, té un dret de crèdit preferent al que l'Administració pretén fer efectiu mitjançant el procediment de constrenyiment.

En la terciaria de domini es produeix la suspensió en relació amb els béns i drets controvertits, i s'han d'adoptar les mesures d'assegurament que corresponguin. Per contra, en la terciaria de millor dret no se suspèn el procediment de constrenyiment, que continua fins a la realització dels béns, i es consigna en dipòsit el producte de resultes de la resolució de la terciaria.

Procediment

El procediment per a fer efectives les terceries està regulat en els articles 117 a 122 RGR.

La **resolució** s'ha d'adoptar en un termini de sis mesos des que es va promoure, i s'ha de notificar al tercer¹¹⁶. Si aquesta resolució és favorable:

⁽¹¹⁶⁾Article 120.2 RGR.

- En la terciaria de domini, s'aixeca l'embargament sobre els béns objecte de reclamació.
- En la terciaria de millor dret, es lliura al reclamant el producte obtingut en l'execució, i es dedueixen els costos necessaris per a la seva realització en el procediment de constrenyiment.

7.8. Suspensió i paralització del procediment

Una vegada s'ha iniciat el procediment de constrenyiment i durant el seu desenvolupament (fases d'execució patrimonial), pot passar que se suspengui o es paralizzi per una sèrie de motius taxats, igual que en el cas de l'oposició.

Naturalesa de la suspensió i paralització

Tots els casos de suspensió o paralització responen a una naturalesa diferent, com posa en relleu, entre d'altres, la RTE-AC de 16 de maig de 2007.

1) La suspensió del procediment

La suspensió del procediment de constrenyiment es pot produir en els supòsits següents:

a) L'acordada d'acord amb les normes reguladores dels recursos i reclamacions economicoadministratives. En aquest cas, la suspensió de l'executorietat de l'acte¹¹⁷ només és acordada si es garanteix el deute amb aval suficient.

L'aportació de garantia suficient

Com s'ha vist, l'oposició a la via de constrenyiment s'ha d'instrumentar mitjançant l'oportú recurs o reclamació economicoadministrativa. Com a conseqüència d'aquesta impugnació, el procediment es pot suspendre si s'aporta la garantia pertinent.

Per tant, l'oposició dóna lloc a un procediment contradictori sobre la procedència del constrenyiment, però no suspèn el procediment iniciat amb la provisió. Només si el particular la sol·licita i hi aporta la garantia corresponent, obtindrà la suspensió de l'activitat executiva, fins que finalitzi la reclamació.

En cas que no es concedeixi la suspensió, el procediment executiu continuarà fins a la resolució de la reclamació. Si aquesta resolució és estimatòria de l'oposició al·legada, anul·larà les actuacions dutes a terme. Sobre aquest tema l'article 166.1 LGT assenyala que es disposa la conservació de les que no estiguin afectades per la causa de nul·litat. Si, per contra, es desestima l'oposició, el procediment continua fins a la seva finalització amb la realització dels béns del deutor i la satisfacció del dret de crèdit de la Hisenda.

b) En els casos de terceria de domini¹¹⁸.

⁽¹¹⁸⁾ Article 165.4 LGT.

c) En altres casos en què ho estableixi la normativa tributària¹¹⁹.

⁽¹¹⁹⁾ Article 165.1 LGT.

Segons disposa l'article 73.3 RGR, la suspensió del procediment de constrenyiment associat al cobrament d'una liquidació vinculada a delictes, tant en seu del deutor principal com en seu del responsable, es tramitarà i resoldrà d'acord amb el règim regulat en els articles 255, 256 i 258.3 LGT.

2) La paralització del procediment

D'altra banda, la LGT¹²⁰ preveu un supòsit de suspensió immediata o automàtica de les actuacions del procediment de constrenyiment, sense necessitat de prestar garantia, quan l'interessat ho sol·liciti a l'òrgan de recaptació i demostrï alguna de les circumstàncies següents:

(120) Article 165.2 LGT.

- Que s'ha produït en el seu perjudici un error material, aritmètic o de fet en la determinació del deute.
- Que aquest deute ha estat ingressat (i, si escau, les costes del procediment de constrenyiment reportades fins al moment), condonat, compensat, ajornat o suspès, o que ha prescrit el dret a exigir-ne el pagament.

Exemple

(121) Article 165. 2 LGT.

El senyor Téllez rep una provisió de constrenyiment perquè, segons l'Administració, no va pagar l'import de la liquidació en concepte d'IRPF practicada, en el seu moment, per la Inspecció. No obstant això, el senyor Téllez sí que va pagar aquest deute.

El senyor Téllez, atès que ha pagat el deute (aspecte que pot acreditar mitjançant el justificant corresponent), té dret a la suspensió automàtica del procediment de constrenyiment¹²¹, sense necessitat d'aportar-hi cap garantia.

Convé subratllar que les últimes circumstàncies esmentades (deute ingressat, condonat, compensat o ajornada o suspès o prescrit) estan incloses com a motius d'impugnació del procediment de constrenyiment en l'article 167.3 LGT. En canvi, no passa el mateix amb l'error de fet, material o aritmètic en la determinació del deute. L'error en la determinació del deute és l'únic motiu per a tornar sobre la fase de liquidació del deute una vegada oberta la via de constrenyiment, trencant la tradicional separació de tots dos ordres quant a la seva impugnació.

7.9. Acabament del procediment de constrenyiment

Les formes d'acabament del procediment de constrenyiment¹²² són les següents:

(122) Articles 173 LGT i 116 RGR.

1) El **pagament del dèbit**, que s'ha de fer constar en l'expedient, el qual queda ultimat, i s'han de lliurar al deutor els justificants de pagament dels deutes satisfets.

El pagament del deute tributari

El pagament es pot produir mitjançant l'ingrés del deute per part de l'obligat tributari no solament en el termini indicat en la provisió de constrenyiment, sinó també en qualsevol moment anterior a l'adjudicació dels béns, ja que, com assenyala l'article 172.4 LGT, en qualsevol moment anterior a l'adjudicació de béns, l'Administració tributària alliberarà els béns embargats si l'obligat extingeix el deute tributari i les costes del procediment de constrenyiment. En aquest cas, per tant, el pagament ha de comprendre les costes del procediment, els interessos reportats al llarg d'aquest i el recàrrec de constrenyiment ordinari del 20%.

Caducitat

Com que el procediment de constrenyiment no té un termini màxim de durada, sinó que es pot desenvolupar mentre no prescrigui el dret de l'Administració d'exigir-ne el pagament, no es recull com a forma de finalització d'aquest procediment la caducitat, a diferència del que passa amb altres procediments tributaris (art. 104.1 LGT).

Al marge del pagament efectuat per l'obligat, l'execució, com hem vist, pot arribar a culminar amb l'alienació dels béns; en aquest cas, el producte d'aquesta alienació s'imputa a l'extinció del crèdit, en la mesura que aquest quedi cobert.

Si el pagament no cobreix la totalitat de l'import del deute degut, continua el procediment de constrenyiment per la quantitat pendent.

2) L'acord de declaració del crèdit totalment o parcialment incobrable, una vegada declarats fallits tots els obligats al pagament (del deutor i els responsables solidaris, si n'hi ha).

La declaració del crèdit incobrable

Una vegada declarats fallits els deutors principals, perquè no tenen béns embargables, l'acció recaptadora es deriva contra els responsables subsidiaris, si n'hi ha. Si no n'hi ha o si resulten igualment fallits, es declara el crèdit incobrable¹²³, fet que motiva la seva baixa en comptes, i s'ha de notificar al Registre Mercantil si l'obligat hi figura inscrit.

El deute es considera provisionalment extingit en la quantia que sigui procedent, mentre no es rehabiliti dins el termini de prescripció. Un cop vençut el termini de prescripció sense que hagi estat rehabilitat el deute, l'extinció és definitiva.

Durant el termini de prescripció, si es produeix solvència sobrevinguda del deutor (és a dir, si es té notícia que el deutor o responsable han arribat a millor fortuna), provoca la rehabilitació del crèdit¹²⁴, i la dependència de recaptació reobrirà el procediment executiu ultimat, i ho comunicarà a l'òrgan gestor perquè liquidi novament els crèdits que s'han donat de baixa. S'emetran els títols executius corresponents en la situació que tenien aquells quan van ser declarats fallits.

3) L'acord d'extinció del deute per qualsevol altra causa (prescripció, condonació o compensació).

4) Quan el procediment de recaptació es desenvolupi en el marc de l'assistència mútua, el procediment podrà acabar, a més, per la modificació o retirada de la sol·licitud d'aquesta assistència¹²⁵.

⁽¹²³⁾Articles 61 a 63 RGR.

⁽¹²⁴⁾Article 173.2 LGT.

⁽¹²⁵⁾Art. 177 quatordecies LGT.

8. Actuacions d'assistència mútua

8.1. Concepte i normes comunes

En relació amb les actuacions d'assistència mútua, s'ha de destacar que la DF 1a. del RDL 20/2011, de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria presupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic (amb efectes des de l'1 de gener de 2012) ha incorporat una regulació completa de la matèria en la LGT, transposant la **Directiva 2010/24/UE, de 16 de març de 2010**, sobre l'assistència mútua en matèria de cobrament dels crèdits corresponents a determinats impostos, drets i altres mesures.

D'aquesta manera, **la LGT**, després d'aquesta modificació, passa a regular també els principis i les normes jurídiques generals que regulen les actuacions de l'Administració tributària per aplicació a Espanya de la normativa sobre assistència mútua entre els estats membres de la Unió Europea o en el marc dels convenis per a evitar la doble imposició o d'altres convenis internacionals¹²⁶.

(126) Article 1.2 LGT.

S'entén per **assistència mútua**, als efectes de la LGT, el conjunt d'accions d'assistència, col·laboració, cooperació i altres de naturalesa anàloga que l'Estat espanyol presti, rebi o desenvolupi amb la Unió Europea i altres entitats internacionals o supranacionals, i amb altres estats en virtut de la normativa sobre assistència mútua entre els estats membres de la Unió Europea o en el marc dels convenis per a evitar la doble imposició o d'altres convenis internacionals.

L'assistència mútua pot comprendre la realització d'actuacions davant obligats tributaris. Així mateix, participa de la naturalesa jurídica de les relacions internacionals a les quals es refereix l'art. 149.1.3a. CE.

El nou **capítol VI del títol III de la LGT** (relatiu a l'aplicació dels tributs) es dedica a l'assistència mútua.

En relació amb les **actuacions d'assistència mútua**, l'Administració tributària pot requerir i ha de prestar assistència mútua tendent a l'intercanvi d'informació, a la recaptació de crèdits o a altres finalitats previstes en la normativa reguladora d'aquesta assistència (article 177 bis 1 LGT).

A les actuacions que l'Administració tributària dugui a terme com a conseqüència de sol·licituds d'assistència rebudes els és aplicable el que estableix la LGT respecte de l'aplicació dels tributs, amb les especialitats que conté el capítol VI, dedicat a l'assistència mútua¹²⁷.

(127) Article 177 bis 3 LGT.

D'altra banda, l'assistència que l'Administració tributària presti a altres estats o a entitats internacionals o supranacionals en virtut de la normativa sobre assistència mútua està sotmesa a les limitacions establertes en aquesta última.

Presència en les actuacions d'assistència i en controls simultanis

D'acord amb que el preveu l'article 177 *quinquies* LGT, en el desenvolupament de les actuacions d'assistència a altres estats, poden ser-hi presents funcionaris designats per l'Estat requeridor, amb autorització prèvia de l'autoritat competent espanyola o amb acord previ entre els estats.

Així mateix, els funcionaris designats per l'autoritat competent espanyola poden desplaçar-se a altres estats en el marc de peticions d'assistència efectuades per l'Agència Estatal d'Administració Tributària, o com a conseqüència de controls simultanis.

Les comunicacions que l'Administració tributària entauli amb altres estats o amb entitats internacionals o supranacionals en virtut de la normativa sobre assistència mútua, s'han de dur a terme a través dels mitjans establerts en la normativa que reguli l'assistència en cada cas. A falta de regulació específica, per a les comunicacions s'utilitzaran preferentment **mitjans electrònics, informàtics i telemàtics**, en els termes establerts en la LGT i en la seva normativa de desplegament¹²⁸.

(128) Article 177 *septies* LGT.

8.2. Intercanvi d'informació

L'Administració tributària pot facilitar a altres estats o entitats internacionals o supranacionals les **dades, informes o antecedents** obtinguts en l'acompliment de les seves funcions, sempre que la cessió tingui per objecte l'aplicació de tributs de titularitat d'altres estats o d'entitats internacionals o supranacionals, en els termes i amb els límits establerts en la normativa sobre assistència mútua, sense perjudici que l'Estat o entitat receptora de la informació pugui utilitzar-la per a altres finalitats quan així s'estableixi en aquesta normativa (article 177 *ter* 1 LGT).

A fi de **proporcionar** la informació esmentada, l'Administració tributària ha de dur a terme les actuacions que calguin per a obtenir-la, fins i tot quan la informació sol·licitada no sigui necessària per a la determinació dels seus tributs interns. A aquest efecte, l'Administració pot utilitzar qualsevol dels mecanismes d'obtenció d'informació regulats en la LGT.

L'Administració tributària es pot oposar o ha d'autoritzar expressament, en els termes establerts en la normativa sobre assistència mútua, que la informació facilitada sigui transmesa a un tercer Estat o entitat internacional o supranacional.

D'altra banda, la **informació subministrada a l'Administració tributària** per altres estats o per entitats internacionals o supranacionals en virtut de normes sobre assistència mútua té caràcter reservat en els termes que assenyala l'article 95.1 LGT, tret que la normativa sobre assistència estableixi una altra cosa¹²⁹.

(129) Article 177 *ter* 2 LGT.

No obstant això, la cessió a tercers és possible solament si la normativa de l'Estat o entitat que ha facilitat la informació permet utilitzar-la per a finalitats similars, tret que la normativa sobre assistència estableixi una altra cosa.

Si escau, la informació subministrada a l'Administració tributària pot ser remesa a altres estats o a altres entitats internacionals o supranacionals si així ho permet la normativa sobre assistència mútua, i en les condicions que estableix la normativa.

Controls simultanis

Són controls simultanis, segons el que preveu l'article 177 *quater* LGT, les actuacions dutes a terme d'acord amb un altre o altres estats amb l'objectiu d'intercanviar la informació obtinguda en relació amb persones o entitats que siguin d'interès comú o complementari per als estats intervinents.

L'Administració tributària pot participar, juntament amb les autoritats competents d'altres estats, en controls simultanis, en els termes establerts en la normativa sobre assistència mútua.

Als intercanvis d'informació que siguin necessaris per als controls simultanis els és aplicable el que disposa l'article 177 *ter* LGT en relació amb l'intercanvi d'informació.

8.3. Assistència en la notificació

En el marc de l'assistència mútua, els actes administratius dictats a Espanya per l'Administració tributària poden ser **notificats al territori d'un altre Estat** mitjançant l'assistència de l'autoritat competent d'aquell Estat (article 177 *sexies* 1 LGT).

Aquestes notificacions produeixen els mateixos **efectes** que si s'haguessin fet de conformitat a la normativa espanyola, sense més requisit que la comunicació rebuda de l'autoritat requerida que s'ha efectuat la notificació sol·licitada.

En els casos en què s'hagi sol·licitat assistència a un altre Estat, si en el termini de dos mesos des de l'enviament de la sol·licitud de notificació no s'ha pogut fer la notificació a l'estranger o l'Administració tributària no ha rebut resposta de l'autoritat requerida respecte a la data de notificació del document al des-

tinatari, l'Administració pot procedir a la notificació per compareixença regulada en l'article 112 LGT. Si en aquests supòsits es produeix una doble notificació de l'acte, s'ha de considerar com a data de notificació la corresponent a l'efectuada en primer lloc.

Quan, en el marc de l'assistència mútua, l'Administració tributària rebí una **petició de notificació** de documents per part de l'autoritat competent d'un altre Estat o d'entitats internacionals o supranacionals, és aplicable el règim de notificació que regula la LGT (article 177 *sexies* 2 LGT).

La notificació es pot efectuar, si escau, en els **llocs** establerts en l'article 110 LGT, i també en el lloc que a aquest efecte assenyali l'autoritat estrangera.

En els supòsits en els quals no sigui possible la notificació a l'interessat per causes no imputables a l'Administració tributària i intentada o bé al domicili fiscal o bé al lloc assenyalat a aquest efecte per l'autoritat estrangera, és aplicable el que disposa l'article 112 LGT (notificació per compareixença).

Els documents objecte de notificació són remesos al destinatari en la llengua en la qual siguin rebuts per l'Administració tributària, tret que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa.

8.4. Assistència en la recaptació

La **recaptació de deutes en l'àmbit de l'assistència mútua** s'ha de fer mitjançant el pagament o compliment de l'obligat tributari en els termes previstos en els articles 62.6 i 65.6 LGT (relatius als terminis d'ingrés en les actuacions d'assistència mútua i a l'ajornament i fraccionament del pagament, respectivament), així com, si escau, a través de l'aplicació de les normes del procediment de constrenyiment, sense perjudici de les especialitats contingudes en el capítol VI, dedicat a l'assistència mútua (article 177 *nonies* LGT).

Té la consideració d'**instrument d'execució** aquell que, en virtut de les normes d'assistència mútua, habiliti per a l'exercici de les actuacions recaptadores.

L'instrument d'execució

L'instrument d'execució s'assimila a la providència de constrenyiment. En particular, es considerat títol suficient per a iniciar el procediment de recaptació i té la mateixa força executiva que la providència de constrenyiment per a procedir contra els béns i drets dels obligats al pagament.

Quan l'instrument d'execució va acompanyat d'altres documents que s'hi refereixen i expedits per l'Estat o entitat internacional o supranacional requeridor, aquests documents

han de ser remesos al destinatari en la llengua en la qual siguin rebuts per l'Administració tributària, tret que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa.

En cap cas, ni l'instrument d'execució ni els documents que l'acompanyin i s'hi refereixin que hagin estat rebuts de conformitat amb la normativa d'assistència mútua, estan subjectes a cap acte de reconeixement, addició o substitució per part de l'Administració tributària espanyola, tret que la normativa esmentada estableixi una altra cosa.

Contra l'**instrument de execució** dictat a l'empara de les normes d'assistència mútua no són admissibles els **motius d'oposició** als quals es refereix l'article 167.3 LGT, i és aplicable l'article 177 *duodecies* 1 LGT, que estableix que la revisió de l'instrument d'execució l'ha de dur a terme l'Estat o entitat internacional o supranacional requeridora de l'assistència mútua, llevat que les normes reguladores d'aquesta estableixin una altra cosa¹³⁰.

⁽¹³⁰⁾Article 177 *decies* LGT.

D'altra banda, contra les **diligències d'embargament** dictades a l'empara de l'assistència mútua solament són admissibles com a **motius d'oposició** aquells als quals es refereix l'article 170.3 LGT (extinció del deute o prescripció del dret a exigir el pagament, falta de notificació de la providència de constrenyiment, incompliment de les normes reguladores de l'embargament i suspensió del procediment de recaptació¹³¹).

⁽¹³¹⁾Article 177 *undecies* LGT.

Mitjans de prova per a fonamentar l'oposició

En el cas que el motiu d'oposició es fonamenti en mitjans de prova obtinguts en actuacions davant instàncies administratives o judicials d'un altre Estat o entitat internacional o supranacional, l'òrgan competent n'ha de sol·licitar la deguda acreditació. La informació remesa a aquests efectes té el valor probatori que escaigui en dret d'acord amb el que disposa l'article 106.2 LGT.

Finalment, contra la **resta de les actuacions** de l'Administració tributària espanyola derivades d'una sol·licitud de cobrament rebuda en el marc de l'assistència mútua són oposables els **motius** que derivin de la LGT i la seva normativa de desplegament.

La revisió de les diligències d'embargament i de la resta d'actuacions de l'Administració tributària derivades d'una sol·licitud de cobrament rebuda, l'han de dur a terme els òrgans revisors establerts en la LGT i en la seva normativa de desplegament¹³².

⁽¹³²⁾Article 177 *duodecies* 2 LGT.

S'ha d'acordar la **suspensió d'ofici del procediment de recaptació** instat a l'empara de les normes d'assistència mútua per la comunicació de l'existència d'un litigi per l'Estat o entitat internacional o supranacional requeridor que pugui afectar el crèdit respecte del qual s'ha sol·licitat assistència. Aquesta suspensió també té lloc quan l'interessat en el procediment comunicui i acrediti feblement l'existència d'aquell (article 177 *terdecies* LGT).

Normativa aplicable a la suspensió del procediment de recaptació

La suspensió del procediment de recaptació seguit en l'àmbit de l'assistència mútua es regirà pel que disposa l'art. 73.1 i 2 RGR i l'art. 177 *terdecies* LGT.

No obstant això, la suspensió no es pot acordar o queda sense efecte quan aquest Estat o entitat internacional o supranacional manifesti la seva voluntat a favor de l'execució.

Quan el litigi es refereix solament a una part de la sol·licitud d'assistència, la suspensió s'ha d'entendre produïda solament respecte de la part afectada per la impugnació, i es pot continuar amb l'execució de la part no afectada.

La iniciació d'un procediment amistós

Llevat que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa, també s'ha de suspendre el procediment de recaptació quan algun dels estats o entitats internacionals o supranacionals intervinents en aquesta assistència hagin iniciat un procediment amistós i el resultat d'aquest procediment pugui afectar el crèdit respecte del qual s'ha sol·licitat assistència. La suspensió produeix efectes fins que conclou aquest procediment, llevat que, entre altres supòsits, hi hagi indicis racionals que aquest cobrament es veurà frustrat o greument dificultat, cas en què s'ha de continuar l'execució. No obstant això, es poden adoptar les mesures cautelars per a garantir el cobrament del crèdit de conformitat amb el que disposa l'article 81.2 LGT.

Els procediments de recaptació tramitats a l'empara de l'assistència mútua poden **acabar**, a més de per les causes de l'article 173 LGT (pagament de la quantitat deguda, acord que declari el crèdit totalment o parcialment incobrable o acord d'haver quedat extingit el deute per qualsevol altra causa), per la modificació o retirada de la petició de cobrament original efectuada per l'Estat o entitat internacional o supranacional requeridora d'aquesta assistència¹³³.

⁽¹³³⁾ Article 177 *quaterdecies* LGT.

9. Recuperació d'ajudes d'Estat

9.1. Qüestions generals

Després de la modificació parcial de la LGT de 2015, es crea un nou Títol, el VII, anomenat «Recuperació d'ajudes d'Estat que afectin l'àmbit tributari». La decisió de recuperació parteix de la Unió Europea, que conclou que determinades ajudes concedides per l'Estat poden ser il·legals o incompatibles amb altres ajudes anteriors. En aquests casos, l'Estat afectat ha d'executar la decisió sense dilació i d'acord amb els procediments de dret intern¹³⁴

⁽¹³⁴⁾ Art. 260 a 271 LGT.

L'Administració tributària ha de dur a terme les actuacions necessàries per a l'execució de les decisions de recuperació d'ajudes d'Estat que afectin l'àmbit tributari.

No obstant això, atès que l'Estat membre actua com a mer executor de la Comissió Europea, la seva llibertat d'acció queda limitada en els termes següents:

- a) No es pot ajornar o fraccionar el pagament de la liquidació en què es concreta la recuperació, d'acord amb el que ja s'ha dit anteriorment.
- b) No són aplicables els terminis de prescripció interns sinó els comunitaris (deu anys). Per tant, prescriu als deu anys el dret de l'Administració per a determinar i exigir el pagament del deute tributari que, si escau, resulti de l'execució de la decisió de recuperació. Aquests terminis s'interrompen, a més pels motius habituals relatius a l'obligat al pagament i a l'Administració tributària interna, per qualsevol actuació de la Comissió relacionada amb l'ajuda d'Estat en qüestió. El termini queda, a més, suspès durant el temps en què la decisió de recuperació sigui objecte d'un procediment davant el Tribunal de Justícia de la Unió Europea.
- c) Els interessos de demora aplicables es regiran per la normativa de la Unió Europea.

D'altra banda, quan hi hagi una resolució o liquidació anterior practicada per l'Administració tributària en relació amb l'obligació tributària afectada per la decisió de recuperació de l'ajuda d'Estat, l'execució d'aquesta decisió determinarà la modificació de la resolució o liquidació, encara que sigui ferma.

Finalment, la resolució o liquidació derivada de l'execució de la decisió de recuperació serà susceptible de recurs de reposició i, si escau, de reclamació economicoadministrativa, en els termes previstos en la LGT.

9.2. Procediments d'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat

Es preveuen dos procediments d'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat, segons si la recuperació implica o no, addicionalment, la regularització d'una obligació tributària:

- Procediment de recuperació en supòsits de regularització dels elements de l'obligació tributària afectats per la decisió.
- Procediment de recuperació en altres supòsits.

1) En el cas de **regularització dels elements de l'obligació tributària afectada per la decisió**, l'Administració es limitarà a comprovar aquells elements de l'obligació als quals es refereix aquesta decisió,

Actuacions que s'han de fer

L'Administració en aquests casos només pot fer les actuacions següents:

- Examen de les dades consignades pels obligats tributaris en les seves declaracions i dels justificants presentats o que es requereixin amb aquesta finalitat.
- Examen de les dades i dels antecedents que té l'Administració tributària.
- Examen dels registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qual-sevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial, incloent-hi la comptabilitat mercantil, com també l'examen de les factures o documents que serveixin de justificant de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents.
- Requeriments d'informació a terceres persones.

No obstant això, s'aclareix que l'examen d'aquests documents i les actuacions esmentades només s'entendran efectuats als efectes de determinar la procedència de la recuperació de l'ajuda d'Estat, sense que impedeixi ni limiti la comprovació ulterior dels mateixos fets o documents.

El procediment l'inicia d'ofici l'òrgan competent, i es notifica a l'obligat tributarí mitjançant comunicació, que haurà d'expressar la naturalesa i l'abast de les actuacions i informa sobre els drets i les obligacions en el curs d'aquestes. Ara bé, si les dades que té l'Administració tributària són suficients per a formular la proposta de liquidació, el procediment es pot iniciar directament mitjançant la notificació d'aquesta.

L'obligat tributari que hagi estat requerit s'haurà de personar en el lloc, el dia i l'hora assenyalats per a la pràctica de les actuacions, i haurà d'aportar o posar a disposició de l'Administració la documentació i altres elements sol·licitats.

D'altra banda, abans de la pràctica de la liquidació provisional, l'Administració tributària haurà de comunicar a l'obligat tributari la proposta de liquidació perquè, en un termini de 10 dies, pugui formular al·legacions.

El procediment acaba per resolució expressa de l'Administració tributària (que contindrà els elements de l'obligació afectats per la decisió i l'àmbit temporal objecte de les actuacions; la relació de fets i fonaments que motivin la resolució; i la liquidació provisional o manifestació expressa que no cal regularitzar) o bé per l'inici d'un procediment inspector que inclogui l'objecte del procediment de recuperació. L'incompliment del termini de durada del procediment no produeix la caducitat d'aquest, que continua fins que acabi; i no es considerarà interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions administratives desenvolupades durant aquest termini.

2) El **procediment de recuperació en altres supòsits** s'inicia d'ofici. L'òrgan competent té atribuïdes les facultats de recaptació contingudes en l'art. 162 LGT.

L'inici de les actuacions del procediment s'ha de notificar als obligats tributaris mitjançant comunicació, que haurà d'expressar la naturalesa d'aquestes, els informarà dels seus drets i obligacions, i contindrà la proposta de resolució. Es concedirà un termini de 10 dies a l'obligat tributari perquè pugui presentar al·legacions.

El procediment acaba per resolució expressa, que s'haurà de notificar en el termini de quatre mesos des de la data de notificació de l'inici del procediment a l'obligat tributari, tret que la decisió de recuperació estableixi un termini diferent. L'incompliment del termini de durada del procediment no en produeix la caducitat, que continua fins a la seva terminació; i no es considerarà interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions administratives desenvolupades durant aquest termini.

Contingut de la resolució que posa fi al procediment

La resolució que posi fi al procediment haurà d'incloure, almenys, l'acord de modificació, en el sentit de la decisió de recuperació, de la resolució dictada prèviament per l'Administració o, si escau, manifestació expressa que no cal fer cap modificació com a conseqüència de la decisió de recuperació; la relació de fets i fonaments de dret que motivin la resolució; i la liquidació en el cas que l'execució de la decisió de recuperació determini l'exigència de deute tributari, en particular, procedent de la meritació d'interessos de demora.

Activitats

Casos pràctics

1. L'any 2015, el senyor Rodríguez ha de pagar a l'Administració tributària, en concepte d'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) corresponent a 2014, una quota de 2.100 €. Així mateix, està obligat a pagar 400 €, en concepte d'impost sobre béns immobles (IBI), per un pis de la seva propietat, per a això disposa d'un termini voluntari des de l'1 d'abril fins al 30 de juny de 2015.

Transcorregut el període voluntari de pagament, el senyor Rodríguez presenta la seva autoliquidació de l'IRPF el 10 de juliol de 2015, però no ingressa el deute. Així mateix, el deute corresponent a l'IBI resulta impagat. No obstant això, el senyor Rodríguez s'adona que està pendent d'ingrés el deute relatiu a l'IRPF i decideix ingressar el 3 de setembre de 2015 només 1.100 €, perquè no disposa de més diners en efectiu. Posteriorment, el 24 de març de 2016 ingressa la resta del deute de l'IRPF, sense que fins a aquest moment se li hagi notificat cap provisió de constrenyiment.

El 4 de juny de 2016, l'Administració notifica al senyor Rodríguez una provisió de constrenyiment i li exigeix el pagament del deute referent a l'IBI corresponent al 2015.

Al seu torn, en l'exercici de 2015, el senyor Pérez ha d'ingressar pel mateix concepte (IRPF) una quota diferencial de 2.500 €. No obstant això, tampoc no presenta la seva autoliquidació ni ingressa en el termini establert per falta de liquiditat. Posteriorment, el 30 de març de 2017 es decideix a presentar l'autoliquidació perquè té notícies de la liquidació que li ha practicat la Inspecció a la senyora Suárez, però no fa l'ingrés fins que no es recupera econòmicament de la seva situació, el dia 23 d'abril de 2017, abans que se li notifiqui cap provisió de constrenyiment.

El període voluntari de pagament de l'IRPF en cadascun dels exercicis s'inicia l'1 de maig i finalitza l'1 de juliol suposant que l'interès de demora vigent el 2015 i 2016 és del 5% i el 2017 del 5,25%.

a) A quina quantitat puja el deute que el senyor Rodríguez haurà de pagar per haver ingressat fora de termini l'IRPF? I si hagués ingressat els 1.100 € el 30 de novembre de 2015 i la resta del deute pendent el 28 de juny de 2016?

b) Si el senyor Rodríguez no ha presentat l'autoliquidació de l'IRPF ni ha fet l'ingrés en el període voluntari, quines conseqüències es derivarien d'aquesta conducta?

c) Quina quantitat ha de pagar el senyor Rodríguez en el cas de l'IBI? Què passa si no paga en els terminis que consten en la provisió de constrenyiment i quin serà el deute exigible? Si hagués pagat el 3 de juny de 2016, quins efectes s'haurien produït?

d) Quin efecte provoca la presentació de l'autoliquidació del senyor Pérez el 30 de març de 2017 i què li pot exigir l'Administració?

2. El senyor Fernández és propietari de diverses finques rústiques al municipi de Calataiud, i com a conseqüència de la revisió dels valors cadastrals d'algunes de les seves finques, la seva propietat s'ha vist incrementada un 50% respecte del valor que tenia assignat per a l'any 2015, la qual cosa li ha suposat una quota més elevada de l'impost sobre béns immobles, en concret 1.200 euros. L'Ajuntament de Calataiud li va notificar oportunament aquest increment de la base imposable. El 20 d'octubre de 2016, va vèncer el termini voluntari d'ingrés de la quota esmentada sense que el senyor Fernández ingressés el deute corresponent. El 10 de juny de 2017, se li notifica una provisió de constrenyiment en què se'l requereix perquè efectui el pagament del deute tributari, però el senyor Fernández va fer cas omís de la provisió. Després de la notificació de la provisió de constrenyiment, no rep més notificacions, fins que l'1 de setembre de 2017 rep una notificació de la subhasta d'una de les finques de la seva propietat. Les dependències de recaptació van sol·licitar a una societat taxadora una taxació d'aquestes finques, i els seus honoraris per la taxació van ser de 480 €.

a) L'embargament de béns realitzat al senyor Fernández per les dependències de recaptació, quines quantitats ha de cobrir?

b) Apunteu les possibles causes d'oposició al procediment de constrenyiment, en quin moment es poden oposar i davant quin tipus d'actes.

c) Si en lloc d'embargar una finca rústica, se li hagués embargat la collita de blat de moro produïda en les seves finques, i el senyor Fernández hagués recorregut l'acte de liquidació del deute tributari, com l'afectaria la prohibició d'alienar els béns de l'article 172.3 de la LGT mentre l'acte de liquidació del deute tributari no sigui ferm?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'inici del període executiu...

- a) es produeix sempre després de la finalització del període voluntari.
- b) es produeix quan l'Administració coneix l'existència del deute tributari impagat en període voluntari.
- c) es produeix amb la notificació de la provisió de constrenyiment.

2. El procediment de constrenyiment...

- a) es posa en marxa automàticament quan finalitza el període voluntari.
- b) permet a l'Administració exigir coactivament el deute tributari.
- c) Cap de les dues respostes anteriors és correcta.

3. Els recàrrecs pel pagament extemporani sense requeriment previ...

- a) tenen naturalesa dissuasòria, però no sancionadora, segons el Tribunal Constitucional.
- b) són incompatibles amb els recàrrecs del període executiu.
- c) són compatibles amb les sancions tributàries.

4. Quan l'Administració notifica una liquidació entre els dies 1 i 15 de cada mes, el termini per a ingressar en període voluntari finalitza...

- a) el dia 20 del mes següent.
- b) el dia 5 del mes següent.
- c) el dia 20 del mateix mes.

5. La presentació d'una sol·licitud d'ajornament o fraccionament en període voluntari...

- a) impedeix l'inici del període executiu i la meritació de l'interès de demora.
- b) impedeix l'inici del període executiu, però no la meritació de l'interès de demora i del recàrrec del període executiu corresponent.
- c) impedeix l'inici del període executiu, però no la meritació de l'interès de demora.

6. Com a motiu d'impugnació de la provisió de constrenyiment es pot al·legar...

- a) l'extinció total del deute.
- b) l'extinció total del deute, però no la falta de notificació de la liquidació.
- c) Totes dues respostes són certes.

7. La meritació dels interessos de demora es produeix...

- a) amb el requeriment previ del seu pagament.
- b) de manera automàtica, una vegada finalitzat el període voluntari.
- c) a partir de la notificació de la provisió de constrenyiment.

8. En una autoliquidació presentada fora de termini, però sense fer l'ingrés, el període executiu s'inicia...

- a) l'endemà del venciment del termini voluntari per a presentar l'autoliquidació.
- b) l'endemà de la presentació de l'autoliquidació.
- c) l'endemà del dia en què es notifiqui la provisió de constrenyiment.

9. La quantia de l'interès de demora...

- a) sempre és l'interès legal dels diners incrementats un 25%.

- b) és s l'interès legal dels diners incrementats un 25%, tret que la Llei de pressupostos generals de l'Estat estableixi un altre de diferent.
- c) sempre és l'interès legal dels diners.

10. L'embargament dels béns del deutor...

- a) es fa tenint en compte un principi de proporcionalitat.
- b) es fa sobre qualsevol tipus de bé o dret del patrimoni del deutor.
- c) Totes dues respostes són certes.

Solucionari

Actividades

Casos pràctics

1.

a) En el supòsit de l'IRPF del senyor Rodríguez el termini voluntari finalitza el 30 de juny de 2015. Presenta la seva autoliquidació fora de termini però no ingressa el deute (10 de juliol de 2015). L'endemà de la presentació, s'inicia ja el període executiu; per tant, els dos ingressos de 1.100 € (3 de setembre de 2015) i de 1.000 € (24 de març de 2016) que fa posteriorment, no són ingressos espontanis fora de termini, sinó ingressos coactius.

D'una banda, és exigible el recàrrec corresponent de l'article 27 LGT. Com que només han transcorregut deu dies des de la finalització del període voluntari, s'hi aplica un recàrrec del 5%.

D'altra banda, atès que l'Administració tributària encara no li ha notificat la provisió de constrenyiment, no són exigibles els interessos de demora i el recàrrec que s'hi aplica és el recàrrec executiu del 5%.

Per tant, el senyor Rodríguez haurà de pagar per l'ingrés de 1.100 €:

- Un recàrrec per ingrés extemporani: $1.100 \times 5\% = 55 \text{ €}$
- Un recàrrec del període executiu: $1.100 \text{ €} \times 5\% = 55 \text{ €}$
- En total: $1.100 \text{ €} + 55 \text{ €} + 55 \text{ €} = 1.210 \text{ €}$

I per l'ingrés de 1.000 €:

- Un recàrrec per ingrés extemporani: $1.000 \times 5\% = 50 \text{ €}$
- Un recàrrec del període executiu: $1.000 \text{ €} \times 5\% = 50 \text{ €}$
- En total: $1.000 \text{ €} + 50 \text{ €} + 50 \text{ €} = 1.100 \text{ €}$

En cas que el senyor Rodríguez pagui en el període voluntari corresponent el recàrrec de 50 €, aquest import se li reduiria un 25% (art. 27.5 LGT).

Si ha ingressat els 1.100 € el 30 de novembre de 2015 i la resta del deute pendent (1.000 €) el 28 de juny de 2016, com que no se li hauria notificat tampoc la provisió de constrenyiment, el deute exigible seria igualment de $1.210 \text{ €} + 1.100 \text{ €}$.

b) Si el senyor Rodríguez no ha presentat l'autoliquidació de l'IRPF ni ha fet l'ingrés, en aquest cas, en finalitzar el període voluntari, no s'ha pogut obrir el període executiu, ja que l'Administració tributària no podria tenir notícies de l'existència del deute.

El que naixeria en aquest supòsit és la facultat de l'Administració de liquidar el deute mitjançant una activitat d'inspecció o de comprovació per part dels òrgans gestors (mentre no prescrivís el deute), cas en què s'imposaria una sanció i s'exigirien els interessos de demora.

I, mentre aquesta activitat administrativa no tingui lloc, el senyor Rodríguez podria fer un ingrés extemporani sense requeriment previ, sense sancions i amb la consegüent aplicació dels recàrrecs del 5%, 10%, 15% o 20 % en funció del temps de retard, més, en el cas de l'últim recàrrec, els interessos de demora que van des de la finalització dels dotze primers mesos fins a l'ingrés (art. 27 LGT).

c) El deute relatiu a l'IBI és exigít per l'Administració mitjançant el procediment de constrenyiment, que s'inicia amb la notificació de la provisió de constrenyiment el 4 de juny de 2016. En aquest cas, l'Administració li exigirà la quota inicial de 400 € més el recàrrec del període executiu.

En la provisió de constrenyiment l'Administració liquida ja el recàrrec de constrenyiment reduït, perquè és un percentatge fix (10%), amb independència del temps que transcorre entre la finalització del període voluntari i el pagament. Així mateix, la provisió conté l'avertiment que es liquidaran interessos de demora i el recàrrec de constrenyiment ordinari (20%), si no s'ingressa el deute en els terminis que preveu l'article 62.5 LGT.

Per tant, si el senyor Rodríguez no ingressa el deute en els terminis que se li concedeixen en el període executiu (en aquest cas, del 4 al 20 de juny de 2016, segons l'article 62.5 LGT), l'Administració procedirà a l'embargament dels seus béns i exigirà el deute tributari, més el

recàrrec de constrenyiment ordinari (20%) i els interessos de demora reportats des de l'inici del període executiu fins al moment del pagament del deute.

Finalment, si el senyor Rodríguez ha pagat el deute el 3 de juny de 2016, és a dir, abans que l'Administració li hagi notificat la provisió de constrenyiment, hauria de pagar 400 € de quota més el recàrrec executiu del 5% i se li condonarien els interessos de demora (art. 28.2 LGT). Per tant, hauria de pagar: $400 \text{ €} + (5\% \times 400 \text{ €}) = 420 \text{ €}$.

d) Per la presentació de l'autoliquidació fora de termini, s'inicia el període executiu l'endemà, el 31 de març de 2017.

El senyor Pérez haurà de pagar un recàrrec per ingrés extemporani del 20% (art. 27 LGT), perquè fa més d'un any que va finalitzar el període voluntari, més els interessos de demora que van des de la finalització del primer any fins al moment de la presentació (del 2 de juliol de 2016 al 30 de març de 2017).

El recàrrec de l'article 27 LGT és el següent:

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

Els interessos de demora són els següents:

- El 2016, haurà de pagar per un total de 183 dies:

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

- El 2017, haurà de pagar per un total de 89 dies:

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

En total, els interessos de demora sumen 94,67 €.

A més, haurà de pagar un recàrrec executiu del 5%, sobre el deute en període voluntari (art. 28.2 LGT):

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

En total haurà de pagar:

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

2.

a) Seguint el principi de proporcionalitat, es procedirà de conformitat amb el que disposa l'article 169 de la LGT a l'embarcament dels béns i drets de l'obligat tributari en una quantia suficient per a cobrir:

- L'import del deute no ingressat (1.200 €).
- Els interessos que s'hagin reportat fins a la data d'ingrés. No sabem quan es produïx l'ingrés del deute, però començarà el seu còmput des de l'endemà de l'inici del període executiu (21 d'octubre de 2015). Com que es tracta d'un deute liquidat per l'Administració, el període executiu s'inicia l'endemà de la finalització del període voluntari que recull l'article 62 de la LGT (art. 161.1.a LGT).
- Els recàrrecs del període executiu, en aquest cas, el recàrrec ordinari de constrenyiment del 20% ($1.200 \times 20\% = 240 \text{ €}$) que recull l'article 28 de la LGT, atès que no s'ha satisfet el deute abans que es notifiqués la provisió de constrenyiment ni en els terminis que aquesta recull.
- Les costes del procediment de constrenyiment. Dins d'aquestes costes s'inclourien els honoraris de la societat de taxació, 480 €. L'article 113 del Reglament general de recaptació, en l'apartat 2, lletra a), assenyalava que tenen la consideració de costes "els honoraris d'empreses o professionals aliens a l'Administració que intervinguin en valoracions, partions i alienació dels béns embargats".

b) El senyor Fernández no ha rebut cap notificació de la diligència d'embarcament, i sí de l'acord d'alienació. En la mesura que no se li ha notificat la diligència en contra del que estableix l'article 170.1 de la LGT, i com diu l'article 112.3 de la LGT *in fine* "[...] els acords d'alienació dels béns embargats s'han de notificar d'acord amb el que estableix aquesta secció". Amb això es vol dir que si alguna actuació del procediment de constrenyiment s'ha donat per notificada, necessàriament s'ha de notificar l'acord d'alienació, la notificació d'aquest últim li ofereix la possibilitat d'oposar-se al procediment de constrenyiment.

L'article 172.1 de la LGT indica que per a oposar-se a l'acord d'alienació s'han de donar les circumstàncies de l'article 112.3 de la LGT, és a dir, que s'entenguin per notificats qualsevol dels tràmits del procediment, i en aquest supòsit aquesta circumstància no es produeix, sinó que no es notifica la diligència d'embargament. No hi ha dubte, doncs, que el senyor Fernández es podrà oposar a l'acord d'alienació, ja que, en cas contrari, es produiria la seva indefensió i resultaria anul·lable (art. 48.2 LPACAP). Els motius d'oposició són els mateixos que contra la diligència d'embargament (art. 170.3 LGT) i hi és aplicable el relatiu a l'incompliment de les normes reguladores de l'embargament, ja que no s'ha notificat la diligència, tal com exigeix l'article 170.1 de la LGT.

La resta de motius d'oposició a l'acord d'alienació, que són els mateixos que a la diligència d'embargament (art. 172.1 LGT), són els següents: l'extinció del deute o prescripció del dret a exigir-ne el pagament, la falta de notificació de la provisió de constrenyiment i la suspensió del procediment de recaptació. Els motius d'oposició a la provisió de constrenyiment apareixen en l'article 167.3 LGT.

c) Segons el que disposa l'article 172.3 LGT, l'Administració tributària no pot procedir a l'alienació dels béns i drets embargats en el curs d'un procediment de constrenyiment fins que l'acte de liquidació del deute tributari executat sigui ferm, excepte en els supòsits de força major, béns peribles, béns en què hi hagi un risc de pèrdua imminent de valor o quan l'obligat tributari sol·liciti de manera expressa la seva alienació.

De conformitat amb el que preveu aquest article es podrien alienar els béns del senyor Fernández, en concret la collita de blat de moro, ja que no es tracta de béns peribles o amb una possible pèrdua de valor, encara que s'hagi impugnat la liquidació i aquesta encara no sigui ferma; si bé, en tot cas, la seva alienació requerirà la suficient motivació.

Exercicis d'autoavaluació

1. b
2. b
3. a
4. a
5. c
6. a
7. b
8. b
9. b
10. a