

Procediment de recaptació

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00235500

Temps de lectura i comprensió: **3 hores**



Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La recaptació tributària	7
1.1. Objecte de la recaptació	7
1.2. Òrgans recaptadors	8
1.3. Facultats dels òrgans de recaptació	9
2. Períodes i procediments de recaptació	10
2.1. Diferències entre <i>període</i> i <i>procediment</i>	10
2.2. Unicitat o pluralitat de procediments de recaptació	11
3. La recaptació en període voluntari	13
3.1. L'ingrés en període voluntari	13
3.2. Objecte i forma del pagament	14
3.3. Lloc i terminis del pagament	15
4. Conseqüències de la manca de pagament. El pagament extemporani	17
4.1. Conseqüències de la manca de pagament	17
4.2. Inici del període executiu	17
4.3. Interès de demora i recàrrecs del període executiu	19
4.4. El compliment extemporani	23
5. Ajornament i fraccionament del pagament	26
5.1. Concepte i deutes ajornats	26
5.2. Motius de la sol·licitud i competència per a la resolució	27
5.3. Procediment de l'ajornament o fraccionament	28
6. Inici del procediment de constrenyiment	30
6.1. El procediment de constrenyiment	30
6.2. Concurrència de procediments executius	31
6.3. Pressupostos per a l'inici del procediment de constrenyiment ...	32
6.4. Oposició del deutor i del tercer al procediment	34
6.5. L'ingrés en el procediment de constrenyiment	36
7. Desenvolupament i finalització del procediment de constrenyiment	38
7.1. Fases de l'execució. Embargament i alienació	38
7.2. Suspensió i paralització del procediment	42

7.3. Finalització del procediment de constrenyiment	43
Activitats	45
Exercicis d'autoavaluació	45
Solucionari	47

Introducció

Un cop el deute és líquid, esdevé exigible pel procediment de recaptació. La recaptació tributària es pot desenvolupar en dues fases o procediments ben diferenciats: el període voluntari de pagament i el procediment executiu o de constrenyiment. Mentre que el primer es dona sempre que hi ha un deute tributari, el segon pot no arribar a iniciar-se per raons molt diverses. D'altra banda, cal no oblidar que, quan es tracta d'una autoliquidació, el període voluntari de pagament coincideix amb el termini per a presentar l'autoliquidació.

En el procediment de recaptació són molt importants els terminis d'ingrés a fi i efecte de determinar si l'obligat tributari compleix o incompleix amb l'obligació de pagament i, en el seu cas, amb l'obligació de presentar l'autoliquidació. En aquest punt, convé tenir clara la diferència entre període executiu i procediment de constrenyiment per les diferents conseqüències que té pagar en un període o en l'altre.

D'altra banda, la conducta de l'obligat tributari té una repercussió indubtable en la recaptació, ja que segons el 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, meritació d'altres prestacions tributàries (interessos de demora, recàrrecs del període executiu, etc.), pagament extemporani sense requeriment previ o liquidació administrativa amb comprovació prèvia seguida, en el seu cas, de la imposició d'una sanció.

Respecte al procediment de constrenyiment, ateses les prerrogatives de què gaudeix l'Administració Tributària i les importants conseqüències que es poden arribar a produir sobre el patrimoni de l'obligat tributari, és molt important el respecte al procediment establert per a l'execució patrimonial, com a garantia per a l'obligat tributari.

Precisament, en relació amb el tema de les garanties de l'obligat tributari, 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.



El deute líquid esdevé exigible pel procediment de recaptació.

Objectius

Els objectius principals per assolir amb 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 els terminis de pagament, tant en el període voluntari com en l'executiu.
3. Dominar les diferents conseqüències que pot produir la manca 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 pressupostos per a l'inici del procediment de constrenyiment.
8. Identificar les diverses fases del procediment de constrenyiment que tendeixen a l'execució patrimonial.
9. Conèixer les incidències principals del procediment de constrenyiment, com l'oposició i la suspensió del procediment.

1. La recaptació tributària

1.1. Objecte de la recaptació

La recaptació tributària constitueix una de les parts més importants del Dret Financer perquè de res no serviria establir tributs, si després no es poguessin recaptar. A més, si no es recapten els tributs, no es poden cobrir totes les despeses previstes en els Pressupostos Generals de l'Estat.

La **recaptació tributària**¹ consisteix en l'exercici de les funcions administratives que condueixen al cobrament dels deutes tributaris.

⁽¹⁾Article 160 LGT

Per tant, la recaptació té com a objectiu l'ingrés dels deutes tributaris liquidats per l'Administració o autoliquidats pel subjecte passiu en els terminis previstos en les normes tributàries. Tanmateix, 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.

⁽²⁾Art. 1 i 2 RGR

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, per a dictar els mateixos actes declaratius de drets i procedir-ne a l'execució, sense perjudici d'un control jurisdiccional posterior.

La funció recaptadora

La funció recaptadora així plasmada en els procediments de recaptació, es caracteritza per 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 comporta l'extinció de l'obligació tributària, de manera que hi ha una connexió evident entre el venciment d'aquesta obligació tributària i els terminis del procediment de recaptació en període voluntari, i també, en general, entre el pagament i la recaptació.

De l'altra, amb altres funcions gestores, com ara el procediment de liquidació, perquè, en determinar el deute exigible, constitueix un pressupost lògic i jurídic per a l'exercici de la funció recaptadora.



La funció recaptadora

Les fonts normatives de la recaptació

La principal font normativa és la Llei General Tributària de 2003. Aquesta norma, igual que la predecessora, regula la recaptació en fase voluntària en els preceptes dedicats al pagament (en seu d'extinció dels deutes tributaris), mentre que només regula en el procediment de recaptació allò relatiu al procediment de constrenyiment. D'altra banda, la LGT ha legalitzat algunes qüestions desenvolupades anteriorment pel RGR, com ara els terminis per a ingressar els deutes.

La segona font normativa en matèria recaptadora és el Reglament General de Recaptació. La LGT és desenvolupada pel RGR, aprovat per RD 939/2005, de 29 de juliol.

I, en tercer lloc, el RGGIT, doncs, segons l'article 1.1, paràgraf 2, "este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo previsto en el Reglamento General de Recaudación".

1.2. Òrgans recaptadors

El Ministeri d'Economia i Hisenda té atribuïda la titularitat de la gestió recaptadora de l'Estat i els organismes autònoms³.

⁽³⁾Articles 3 a 8 RGR

Actualment, la funció recaptadora la duen a terme íntegrament 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 la recepció dels crèdits tributaris i el seu ingrés posterior en l'Administració, i també en l'acompliment de les funcions de caixa.

Òrgans administratius

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

D'acord amb les disposicions reglamentàries, en el cas de recursos del sistema tributari estatal i duaner, l'Agència Estatal d'Administració Tributària és qui té encomanada la recaptació, tant en període voluntari com en període executiu.

Òrgans recaptadors d'altres ingressos públics

La recaptació dels preus públics i les taxes estatals, i també dels recursos de la Unió Europea, en període voluntari, l'efectuaran directament els organismes, serveis i òrgans de l'Administració general de l'Estat que tinguin encomanada l'administració. La recaptació pel procediment de constrenyiment l'efectuarà, quan escaigui i amb una sol·licitud prèvia dels organismes, l'AEAT.

Respecte als altres recursos de Dret Públic (indemnitzacions per danys al domini o al servei públic, subvencions que s'hagin de tornar a l'Estat, sancions derivades de la potestat de policia de l'Administració per infracció d'ordenances municipals, etc.), en període voluntari, els competents són els òrgans de l'Estat i els organismes autònoms que tinguin atribuïda la gestió dels recursos corresponents. Mentre que en període executiu, la durà a terme l'AEAT.

En el cas de la gestió recaptadora de què hagi de fer ús l'Estat espanyol en favor d'Estats estrangers, d'acord amb les 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, correspon a l'AEAT, tant en període voluntari com en període de constrenyiment.

Finalment, l'AEAT es pot fer càrrec de la gestió recaptadora dels recursos de Dret Públic d'altres administracions públiques nacionals en virtut de llei o per conveni, i també de les actuacions de col·laboració en la gestió recaptadora d'altres administracions públiques que fixin les lleis.

1.3. Facultats dels òrgans de recaptació

La LGT⁴ regula una sèrie de potestats que corresponen als òrgans de recaptació en l'àmbit de les funcions:

⁽⁴⁾Article 162 LGT

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. En aquest sentit, poden desenvolupar les mateixes facultats reconegudes a la Inspecció en l'article 142 LGT:

- Examen de documents, llibres, comptabilitat, fitxers, factures, justificants, bases de dades, programes, registres, etc.
- Inspecció de béns, elements explotacions i qualsevol altre antecedent o informació.
- Entrada a les finques, locals de negoci i llocs on es desenvolupin activitats subjectes a gravamen, en què hi hagi béns subjectes a tributació o es produeixin fets imposables i qualsevol altre pressupòsit de fet d'una obligació tributària o n'hi ha alguna prova.
- Entrada al domicili fiscal, amb les limitacions recollides a l'article 113 LGT.
- Consideració d'agents de l'autoritat. Les autoritats públiques els prestaran la protecció i l'auxili necessaris en l'exercici de les seves funcions.

Els obligats tributaris

Els obligats tributaris hauran d'atendre als agents de l'autoritat i les autoritats públiques i els prestaran la col·laboració deguda. Si l'obligat tributari no complís les resolucions o requeriments de l'òrgan recaptador, aquest podrà acordar, previ apercibiment, l'execució subsidiària d'aquestes resolucions o requeriments.

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 tributari de la relació de béns i drets integrants del patrimoni en la quantia suficient per a cobrir l'import del deute.

4) Desenvolupament de les actuacions materials necessàries en el curs del procediment de constrenyiment.

2. Períodes i procediments de recaptació

2.1. Diferències entre *període* i *procediment*

Des del punt de vista temporal, el pagament dels deutes tributaris en els procediments de recaptació es poden efectuar en dos períodes⁵:

⁽⁵⁾Article 160.2 LGT

a) El **període voluntari**. L'obligat al pagament efectua l'ingrés del deute en els terminis establerts legalment o reglamentàriament a aquest efecte⁶; i el deute exigít és l'inicial resultant d'una liquidació o una autoliquidació.

⁽⁶⁾Article 62 LGT

b) El **període executiu**. L'Administració pot fer una recaptació coactiva fora del termini voluntari pels mitjans de compulsió que l'ordenament tributari posa a la seva disposició, mitjançant el procediment de constrenyiment. A més, el deute exigít no és només l'inicial, ja que l'inici d'aquest període produeix la meritació dels interessos de demora i els recàrrecs del període executiu.

Convé subratllar que els conceptes de *període* i *procediment* no són equiparables.

El **període executiu** constitueix l'aspecte temporal de la recaptació executiva. S'inicia automàticament pel mer transcurs d'un termini determinat (generalment, l'endemà de finalitzar el període voluntari). Mentre que el **procediment executiu** o de constrenyiment és el conjunt d'actuacions administratives que tendeixen al cobrament executiu dels deutes tributaris. Només es pot iniciar amb l'acte administratiu corresponent (la providència de constrenyiment), com tot procediment.

Per tant, no tots els ingressos efectuats després de la finalització del període voluntari són el fruit d'un procediment executiu:

- Pot ser que el deute es pagui en període executiu, però abans que s'iniciï el procediment de constrenyiment corresponent, és a dir, abans que es dicti la providència de constrenyiment⁷.
- Pot ser que s'efectuï un ingrés extemporani sense requeriment previ abans de començar el període executiu⁸.

⁽⁷⁾Article 28.2 LGT

⁽⁸⁾Article 27 LGT

Generalment, el període executiu comença 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'ingrés, el període executiu no s'inicia l'endemà de finalitzar el període voluntari, sinó al dia següent de la presentació⁹. En aquests casos, hi ha un espai temporal entre la finalització dels terminis del període voluntari fixats en les normes de cada tribut i l'inici del període executiu.
- Pot ocórrer que el període executiu no s'iniciï, malgrat haver conclòs el període voluntari, quan s'ingressen espontàniament fora de termini les autoliquidacions, això és, sense requeriment administratiu¹⁰. L'ingrés fet en aquest lapse temporal té la consideració de pagament extemporani.

⁽⁹⁾Article 161.1.b) LGT

⁽¹⁰⁾Article 27 LGT

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, en canvi, podem parlar de diversos procediments de recaptació.

Les opinions doctrinals

Un sector doctrinal nega el caràcter pròpiament de procediment a la recaptació en període voluntari, ja que entén que es tracta només d'un aspecte temporal de la recaptació. Per a aquest sector, les actuacions internes de l'Administració per a la comptabilització, el control i la fiscalització no són suficients per a admetre l'existència d'un procediment, en romandre ocultes a l'obligat tributari i per no afectar-li de cap manera. 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 –al nostre parer de manera encertada– que per a satisfer l'interès públic que subjau en la funció recaptadora, això és, per a fer efectiu el cobrament del deute tributari, l'Administració Tributària pot exercir una sèrie de potestats, cada una de les quals es manifesta en el procediment corresponent. I per això en matèria recaptadora es pot parlar de l'existència d'una pluralitat de procediments que tendeixen al cobrament dels crèdits tributaris i altres de Dret Públic, i que són l'exercici d'una potestat administrativa concreta.

Els procediments principals pels quals es manifesta la funció recaptadora són el procediment de recaptació en període voluntari i el procediment executiu, també denominat *via de constrenyiment*. Són dos procediments diferents de cobrament: el cobrament pel pagament espontani per part del deutor i el cobrament per mitjà d'un procediment d'execució forçosa.

Ambdós procediments són concurrents en la realització del crèdit tributari, però no alternatius, ja que per al desenvolupament d'un es pressuposa la finalització del termini fixat per a l'altre.

Al costat d'aquests procediments, n'hi pot haver eventualment d'altres de diferents, però que fins i tot es desenvolupen en el seu si: uns a instància de l'obligat al pagament i d'altres, d'ofici. Això passa amb el procediment per a la concessió d'ajornament o fraccionament de pagament del deute tributari, el procediment per a la concessió de compensació a instància de l'obligat al pagament, el procediment per a acceptar el pagament dels deutes tributaris

Lectura recomanada

Neguen el caràcter de procediment a la recaptació en període voluntari, entre d'altres, López Díaz i Sopena Gil. A favor d'aquesta consideració, vegeu Pérez Royo i Baiona i Soler Roch.

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 comptabilització, el control i la fiscalització, aquest caràcter intern no és suficient per a negar l'existència d'un autèntic procediment.

amb béns integrants del patrimoni històric espanyol i el procediment de derivació de l'acció recaptadora, que s'inicia d'ofici. Fins i tot hi pot haver altres procediments com el d'obtenció d'informació.

3. La recaptació en període voluntari

3.1. L'ingrés en període voluntari

El procediment de recaptació en **període voluntari**¹¹ consisteix en l'ingrés del deute tributari líquid i notificat a l'obligat tributari o bé en l'ingrés d'un deute autoliquidat per l'obligat, dins dels terminis establerts i amb els mitjans admesos en el nostre ordenament.

⁽¹¹⁾Articles 60 a 65 i 160 LGT

Aquest procediment es **caracteritza** per les notes següents:

a) L'Administració no actua, en aquest cas, de manera coercitiva o compulsiva sobre l'obligat al pagament, sinó que es concedeixen uns terminis a l'obligat tributari perquè efectui l'ingrés del deute de manera voluntària.

b) L'Administració manté una actitud eminentment passiva, en esperar simplement el pagament per part dels obligats. A més, pot posar fi o no a la gestió tributària, segons si té lloc o no el pagament del deute. En cas que no es produeixi l'ingrés de manera voluntària, s'efectuarà el cobrament pel procediment de constrenyiment, la finalització del qual posa fi a la gestió.

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 liquidació:

a) Per mitjà de 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.

b) Mitjançant autoliquidació de l'obligat tributari, cas en què el pressupòsit d'exigibilitat del deute serà aquest acte de l'obligat tributari, que inicia alhora 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 voluntari es produeix per les circumstàncies següents¹²:

- La notificació, individual o col·lectiva, de la liquidació a l'obligat al pagament.

Lectura recomanada

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

⁽¹²⁾Article 68.1 RGR

- L'obertura del termini recaptador corresponent quan es tracti dels recursos que siguin objecte de notificació col·lectiva i periòdica.
- La data de començament del termini assenyalat reglamentàriament per a la presentació, si es tracta d'autoliquidacions.

La **finalització** del procediment de recaptació en període voluntari té lloc¹³:

(13) Article 68.2 RGR

- El dia del venciment dels terminis d'ingrés corresponents assenyalats a 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.

3.2. Objecte i forma del pagament

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, encara que de vegades s'hi facin servir efectes timbrats o es compleixi la prestació lliurant un bé, tal com permeten determinats impostos.



El deute tributari que cal satisfer ve regulat a l'article 58 LGT:

a) Com a components essencials del deute tributari hi ha, 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.

L'objecte de l'ingrés tributari és, en tot cas, una suma de diners determinada.

b) Alhora, hi ha altres elements que accidentalment poden arribar a integrar el deute tributari, entre els quals 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. En tot cas, se n'exclouen les sancions pecuniàries.

El pagament amb béns del patrimoni històric

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

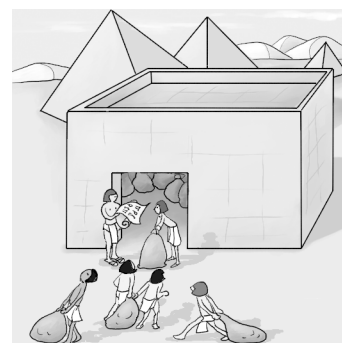
2) **Forma del pagament.** El pagament del deute tributari es podrà fer pels mitjans següents¹⁴:

(14) Article 60 LGT

- Generalment, en efectiu. Quan el pagament s'hagi de fer en efectiu, es podrà fer sempre en diners de curs legal. Així mateix, es podrà fer per qualsevol dels mitjans següents, quan així s'estableixi de manera expressa en una norma tributària: xec; targeta de crèdit i dèbit; transferència bancària i domiciliació bancària (art. 34.1 RGR).

b) Amb efectes timbrats, quan es disposi reglamentàriament. Així succeix en el ITPAJD.

c) En espècie, només quan així ho prevegi la llei i seguint el procediment detallat en l'article 40 RGR. Es preveu aquesta possibilitat en el cas de l'IRPF, IS i ISD.



El pagament del deute tributari es podrà fer en espècie, quan la llei ho prevegi.

Sol·licitud de pagament 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 i la resolució s'ha de notificar en el termini de sis mesos. Si es dicta un acord d'acceptació del pagament en espècie, l'eficàcia queda condicionada al lliurament o posada a disposició dels béns oferts.

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 de disposició, el pagament s'ha de fer en efectiu.¹⁵

⁽¹⁵⁾Article 60 LGT

3.3. Lloc i terminis del pagament

1) Lloc del pagament. Respecte al lloc de l'ingrés¹⁶, aquest es farà:

- A les caixes de l'òrgan competent per a l'admissió.
- A l'entitat autoritzada (entitat de dipòsit que ofereix el servei de caixa en les delegacions d'Hisenda o les entitats col·laboradores).

⁽¹⁶⁾Article 12 RGR

2) Terminis del pagament. Els terminis d'ingrés en període voluntari són els següents¹⁷:

⁽¹⁷⁾Article 62 LGT

- En cas de liquidació administrativa notificada a l'obligat tributari, el termini s'iniciarà a partir de la data de notificació, i s'estendrà:
 - Des de la data de notificació fins al dia 20 del mes següent o el dia hàbil immediatament posterior, si s'ha rebut la notificació entre els dies 1 a 15 de cadames.
 - Des de la data de notificació fins al dia 5 del segon mes posterior o el mes hàbil següent, si s'ha rebut la notificació entre els dies 16 i últim de cada mes.

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 dur a terme en els 30 dies següents a la transmissió.

- En cas de liquidació de tributs duaners, s'inicia igualment en ser notificada la liquidació, que inclou els terminis que fixa la seva pròpia normativa (30 dies des que són contretes, segons l'article 8 RDL 1299/1986, de 28 de juny).
- Si es tracta de tributs autoliquidats pels subjectes passius, els terminis són els assenyalats en les normes reguladores de cada tribut.
- Per a tributs de notificació col·lectiva i periòdica, els períodes corresponents per a cobrar seran els que estableixin les normes reguladores; s'assenyala amb caràcter general que quan aquestes normes no estableixin un termini concret, aquest serà únic i abastarà des del dia 1 de setembre al 20 de novembre o el dia hàbil immediat posterior. Això no obstant, l'Administració competent podrà modificar aquest termini sempre que no sigui inferior a dos mesos.
- En el cas de deutes que se satisfacin amb efectes timbrats, si no es disposa cap altre termini en la seva regulació especial, se satisfan simultàniament amb la realització del fet imposable, per la mecànica pròpia del mateix mitjà de pagament.

4. Conseqüències de la manca de pagament. El pagament extemporani

4.1. Conseqüències de la manca de pagament

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

1) Es meriten els interessos de demora¹⁸.

(18) Article 26.1 LGT

2) Es pot iniciar el període executiu¹⁹.

(19) Article 161.1 LGT

3) L'inici del període executiu determina la meritació dels recàrrecs del període executiu (d'un 5%, 10% o 20%²⁰).

(20) Article 161.4 LGT

4) Una vegada obert el període executiu, és possible iniciar el procediment de constrenyiment²¹.

(21) Article 161.3 LGT

5) Finalment, s'inicia el període de prescripció per a exigir el pagament del deute²².

(22) Article 67.1 LGT

4.2. Inici del període executiu

En línies generals, el període executiu comença com a conseqüència que el deutor no hagi pagat el deute durant el termini de pagament en període voluntari. Això no obstant, aquesta afirmació s'ha de matisar en el sentit que perquè un deute sigui reclamable en període executiu cal que l'Administració en conegui l'existència i la quantia²³.

(23) Article 161.1 LGT

És per això que, en els casos de tributs exigibles mitjançant **autoliquidació**, el període executiu no s'inicia si l'obligat tributari no la presenta, perquè l'Administració, en desconèixer l'existència del deute, no estarà en condicions de posar en marxa el procediment de constrenyiment. En aquests casos, amb el venciment del període reglamentari d'ingrés, naixerà la facultat de l'Administració per a liquidar el deute. És a partir d'aquest moment que s'inicia el període de prescripció del dret de liquidar, exercici que requerirà una activitat d'investigació o comprovació per part de l'Administració.

La normativa tributària recull també alguns supòsits en què, temporalment, no arriba a iniciar-se el període executiu per una actuació de l'obligat tributari:

1) La presentació d'una sol·licitud d'ajornament, fraccionament o compensació dins del període voluntari impedeix l'inici del període executiu durant la tramitació dels expedients corresponents²⁴.

(24) Article 161.2 LGT

2) La interposició d'un recurs o reclamació contra una sanció també impedeix l'inici del període executiu fins que la sanció sigui ferma en via administrativa i hagi transcorregut el termini de pagament voluntari²⁵.

(25) Article 161.2 LGT

3) En tercer lloc, quan l'interessat impugna un deute tributari en via de reposició o en via economicoadministrativa. En aquests casos, l'execució de l'acte impugnat queda suspesa automàticament si es garanteix l'import d'aquest deute²⁶.

(26) Articles 224 i 233 LGT

4) I, finalment, la sol·licitud de pagament en espècie presentada en període voluntari juntament amb els corresponents documents impedeix l'inici del període executiu²⁷.

(27) Article 40 RGR

En **resum**, les diferents situacions que es poden donar en relació amb les conseqüències de la manca 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*	<ul style="list-style-type: none"> Interessos de demora Recàrrecs del període executiu <i>Inici del període executiu: l'endemà de la finalització 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 del període*	<ul style="list-style-type: none"> Interessos de demora Recàrrecs del període executiu <i>Inici del període executiu: l'endemà de la finalització del voluntari</i>
	Presentació i ingrés fora del període voluntari	<ul style="list-style-type: none"> Recàrrecs per pagament extemporani No s'inicia el període executiu <i>Inici del període de prescripció: l'endemà de la finalització del voluntari</i>

* 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).

	Pagament del deute	Conseqüències
	Presentació fora del període voluntari i ingrés posterior*	<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>
	Ni presentació ni ingrés	<ul style="list-style-type: none"> • Comprovació: liquidació deute descobert • Interessos de demora • Sanció tributària

* 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).

4.3. Interès de demora i recàrrecs del període executiu

Un cop s'inicia el període executiu, es meriten i, en el seu cas, són exigibles els interessos de demora i els recàrrecs del període executiu, si bé els primers es meriten amb la finalització del període voluntari²⁸ i els segons, en canvi, quan s'inicia el període executiu²⁹.

⁽²⁸⁾Article 26.1 LGT

⁽²⁹⁾Article 28.1 LGT

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 meritin els interessos de demora no en comporta necessàriament l'exigibilitat, ja que, segons quina sigui la conducta de l'obligat tributari (si paga o no, o en quin moment ho fa), podran no ser exigits³⁰. I en el cas dels recàrrecs del període executiu, si bé es meriten per l'inici del període executiu, depenent també de la conducta de l'obligat tributari, la quantia dels recàrrecs exigits serà variable.

⁽³⁰⁾Article 27 LGT

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

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

- Es tracta d'obligacions tributàries accessòries, segons es desprèn de l'article 17.3 LGT, ja que no sempre es meriten.
- 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 (pressuposat defet i quantia), atès el caràcter i l'origen legal de la prestació tributària (article 17.4 LGT).

1) Interès de demora

L'**interès de demora**, segons defineix la LGT³¹, és una prestació accessòria que s'exigirà als obligats tributaris i als subjectes infractors per un pagament efectuat fora de termini; o per la presentació d'una autoliquidació o declaració, un cop finalitzat el termini establert en la normativa tributària, de la qual en resulti una quantitat per ingressar; pel cobrament d'una devolució improcedent; o per qualsevol altre de la resta de casos previstos en la normativa tributària.

⁽³¹⁾Article 26.1 LGT

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

Ara bé, l'article 26.4 LGT exclou els interessos de demora en els casos d'incompliment del termini de resolució per part de l'Administració, des del moment de l'incompliment fins al dia en què es dicti la resolució o s'interposi un recurs contra la presumpta resolució. Expressament s'exclou aquesta previsió en els supòsits d'incompliment del termini per a resoldre la sol·licitud d'ajornament o de fraccionament del pagament.

Àmbit d'aplicació de l'article 26.4 LGT

En concret, s'aplica als supòsits de resolució 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.

La **naturalesa** dels interessos de demora no difereix de la dels interessos en l'àmbit del Dret privat i té com a finalitat indemnitzar i rescabalar l'Administració Tributària del perjudici econòmic derivat de l'endarreriment en el pagament dels crèdits, per evitar un enriquiment injust de qui disposa d'una suma de diners deguda a l'Administració més enllà del temps en què havia de satisfer-ne la prestació.

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 anava a càrrec de l'obligat tributari era superior al que corresponia satisfer a l'Administració (situació que es va prolongar fins 1998). No obstant això, el TC, en la seva S. 76/1990, de 26 d'abril, confirma la naturalesa indemnitzatòria i no sancionadora de l'interès de demora.

Respecte a la **competència** per a la liquidació, és l'Administració tributària qui ha de calcular els interessos de dues maneres:

1) Amb antelació al període pel qual s'exigeixen, quan la determinació en sigui possible (ajornament i fraccionament de pagament, suspensió per un temps determinat, etc.).

2) Si no és possible, caldrà esperar que es produeixi l'ingrés per a conèixer-ne el període corresponent (incompliment de l'obligat tributari, de les entitats col·laboradores, etc.).

En relació amb la **quantia**, l'article 26.6 LGT disposa que l'interès de demora serà l'interès legal dels diners, més un 25%, llevat 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 tributari de demora.

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

Lectura recomanada

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

Càlcul de l'interès de demora

Hi ha diverses regles per a calcular l'interès de demora. Tot i que les LPGE fixen el tipus anual de l'interès de demora, aquest es calcula dia a dia, de manera que caldrà veure quina és la quantitat total que es deu en concepte d'interessos de demora pels dies de l'any transcorreguts.

La base per al càlcul d'aquest interès és l'import no ingressat en termini o la quantia de la devolució cobrada improcedent³². Per tant, en el càlcul no es té en compte el recàrrec de constrenyiment, i a l'inrevés.

L'interès resulta exigible per tot el temps que duri l'endarreriment de l'obligat tributari, llevat en el supòsit d'incompliment del termini per resolució, en què no se n'exigeixen a partir del moment que es produeix l'incompliment.

Quan l'interès de demora abasta més d'un any natural, es planteja el problema del tipus que cal aplicar, ja que les LPGE en solen fixar un de diferent per a cada any. Amb anterioritat a 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 que en comencés la meritació, del que semblava deduir-se que sempre s'aplicava el mateix tipus d'interès. En canvi, en l'actualitat, l'interès és el vigent al llarg del període que es meriti, és a dir, l'interès podrà variar al llarg del període d'exigència en aplicar-se'n diferents tipus segons l'any natural de què es tracti³³.

2) Recàrrecs del període executiu

Els **recàrrecs del període executiu**³⁴ són una prestació accessòria que consisteix en un percentatge fix, de tres quanties diferents, que no té en compte els dies d'endarreriment en el pagament (a diferència dels interessos de demora, que es meriten per cada dia d'endarreriment); tot i que sí que es té en compte per al càlcul el moment o la fase en què es paga el deute. Per tant, es meriten amb l'inici del període executiu, però el recàrrec exigible (entre els tres possibles) depèn del moment en què es paga, a fi i efecte d'estimular-ne el pagament, encara que sigui amb retard.

Les **classes** dels recàrrecs del període executiu són les següents:

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, llevat que les lleis de pressupostos en fixin un de diferent.

⁽³²⁾ Article 26.3 LGT

⁽³³⁾ Article 26.6 LGT

⁽³⁴⁾ Article 28 LGT

a) Recàrrec executiu: si l'obligat tributari fa l'ingrés abans que se li notifiqui la providència 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%.

b) Recàrrec de constrenyiment reduït: si l'obligat tributari fa 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%.

c) Recàrrec de constrenyiment ordinari: 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.

Meritació i exigibilitat dels recàrrecs del període executiu

La meritació dels recàrrecs es produeix en iniciar-se el període executiu, cosa que no significa que automàticament resultin exigibles, sinó que s'exigiran:

- Quan es notifiqui la liquidació del recàrrec executiu del 5% (si s'efectua el pagament abans de rebre la providència de constrenyiment).
- Quan es notifiqui la providència de constrenyiment, que inclourà 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 notifiqui 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 són incompatibles entre si, però són compatibles amb l'interès de demora. Es calculen sobre l'import del deute no ingressat en període voluntari³⁵.

Llur fonament rau en la necessitat de tutelar l'interès públic que subjau en la satisfacció del crèdit tributari i la indemnització a l'Administració per les despeses que involucra obrir el procediment de constrenyiment. Això no obstant, una 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, dissuasiva del pagament extemporani en el procediment de constrenyiment.

No es meriten els recàrrecs del període executiu quan es tracta de deutes de titularitat d'altres estats o d'entitats internacionals o supranacionals l'actuació recaptatòria dels quals es realitzi en el marc de l'assistència mútua, tret que la normativa sobre aquesta assistència estableixi una altra cosa³⁶.

Lectura recomanada

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

⁽³⁵⁾ Article 28.1 LGT

⁽³⁶⁾ Article 28.6 LGT

4.4. El compliment extemporani

D'acord amb la definició que ofereix la LGT³⁷, els recàrrecs per declaració extemporània són prestacions accessòries que els obligats tributaris han de satisfer com a conseqüència de la presentació d'autoliquidacions o declaracions fora de termini sense requeriment previ de l'Administració tributària.

⁽³⁷⁾Article 27.1 LGT

Aquesta norma fa referència a les declaracions presentades fora de termini sense requeriment previ, això és, a les declaracions complementàries regulades en l'article 122 LGT.

Supòsits de compliment extemporani

- El cas del subjecte que està obligat a presentar una autoliquidació i n'omet totalment la presentació en el termini reglamentari, i deixa, per tant, d'ingressar el deute que n'hauria resultat, però posteriorment en presenta una de complementària per a resoldre aquesta omisió.
- Equiparable al cas anterior és el de qui presenta l'autoliquidació en termini, però amb errors, omissions o falsejament de dades que donen lloc a un ingrés inferior al degut. Aquest subjecte pot presentar, abans que Hisenda descobreixi el comportament irregular, una autoliquidació complementària (en el sentit estrictament literal, perquè complementa la presentada inicialment), que substituirà l'anterior.
- El tercer cas es dona quan el deute no s'exigeix en un procediment d'autoliquidació (adiferència dels dos supòsits anteriors), sinó en un de caire clàssic, amb simple declaració del fet imposable i dels 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 deute.
- El mateix tracte que en el cas anterior té qui presenta una declaració incorrecta (per exemple, una declaració d'alta a l'IAE en un epígraf diferent del que li corresponia), quedant lloc a una liquidació administrativa per import inferior al legalment degut. En aquest cas, el subjecte podrà rectificar la declaració inicial i es beneficiarà del tractament dispensat per a les declaracions complementàries, en tant que no hi hagi requeriment previ de l'Administració.

Lectura recomanada

M. Ballarín España (1997).
Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo.
Madrid: Marcial Pons.

Perquè es puguin aplicar els recàrrecs previstos en aquest precepte, s'han de presentar els **requisits** següents:

a) No hi ha d'haver requeriment administratiu previ, entès com a tal, com assenyala l'article 27.1 LGT, "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". Per tant, tenen la condició de declaracions complementàries exclusivament les declaracions que el subjecte presenta de manera espontània.

b) Les declaracions extemporànies han d'identificar expressament el període impositiu de liquidació a què fan referència i han de contenir únicament les dades relatives a aquest període³⁸.

⁽³⁸⁾Article 27.4 LGT

Els **efectes** de la presentació de declaracions complementàries consisteixen bàsicament en l'aplicació d'una sèrie de recàrrecs, com a norma general únics i, en el seu cas, d'altres prestacions com ara els interessos de demora³⁹.

(39) Article 27.2 LGT

Càlcul dels recàrrecs per compliment extemporani

Els recàrrecs de l'article 27 LGT 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:

- Si l'ingrés es fa dins dels 3, 6 o 12 mesos següents a la finalització del període d'ingrés voluntari, s'aplicarà un recàrrec respectiu del 5%, el 10% o el 15%, sense els interessos de demora meritats des de la finalització del període voluntari fins al moment de l'ingrés, ni sancions. Per això es denomina *recàrrec únic*.
- Si l'ingrés es fa després dels 12 mesos, s'exigirà un recàrrec del 20%, sense sancions, però són exigibles els interessos de demora generats a partir del moment que es compleix l'any des de la finalització del període voluntari fins al dia del pagament extemporani.

Respecte a la base per al càlcul dels recàrrecs, l'article 27.2 LGT assenyala que l'import per ingressar serà el que resulti de les autoliquidacions o bé l'import de la liquidació derivat de les declaracions extemporànies. Aquest precepte aclareix que no s'exigiran en cap cas 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.

Posem per cas que el termini d'ingrés voluntari d'un deute tributari de 10.000 € finalitza el dia 1 de juliol de 2015. L'interès de demora el 2015 és del 4,375% i el 2016 és del 3,75%.

	Un dia	Fins a 3 mesos	De 3 a 6 mesos	De 6 a 12 mesos	1 any i 1 dia
5 %	500 €	500 €			
10 %			1.000 €		
15 %				1.500 €	
20 % + interessos					2.000 € + + 1,03 €

Els interessos de demora

En aquest exemple, seran de:
 $10.000 \text{ €} \times (1/365) \times 3,75\% = 1,03 \text{ €}$.

Quan la declaració complementària és una autoliquidació acompanyada de l'ingrés, el recàrrec que correspongui exigir, i en el seu cas, els interessos de demora, seran **liquidats per l'Administració** i notificats a l'obligat tributari per a llur ingrés. En canvi, quan la declaració complementària es presenti en un tribut que requereixi un acte exprés de liquidació administrativa del deute, aquesta liquidació n'inclourà els recàrrecs i, en el seu cas, 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, d'acord amb el que preveu l'article 27.3 LGT, quan els obligats tributaris no fan 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 la declaració complementària sense efectuar l'ingrés.

Exemple

Un obligat tributari presenta l'autoliquidació dos mesos després de la finalització del període voluntari, però no fa l'ingrés. Al cap d'uns altres dos mesos, rep la notificació de la providència de constrenyiment. Finalment, fa el pagament del deute tres mesos després de rebre-la. En aquest supòsit, l'obligat tributari 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 meritats des de l'inici del període executiu (el dia següent a la presentació de l'autoliquidació sense ingrés) fins al moment del pagament del deute.

Per acabar, s'ha d'assenyalar que, d'acord amb el que disposa l'apartat 5 de l'art. 27 LGT, introduït per la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, l'import dels recàrrecs es **reduirà en un 25 per 100** sempre que es realitzi 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.

Quant a la **naturalesa jurídica** dels recàrrecs per declaracions extemporànies, es pot qüestionar si es tracta de sancions o no. Aquesta qüestió és important per 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 imposició de ple, això és, sense audiència de l'interessat, com ocorre en l'actualitat.

La naturalesa rescabadora, dissuasiva o repressiva dels recàrrecs

El Tribunal Constitucional s'ha pronunciat sobre la naturalesa d'aquests recàrrecs en la STC 164/1995, de 13 de novembre i en la STC 198/1995, de 21 de desembre, tot i que el judici està referit a la redacció establerta el 1986 (que preveia un recàrrec del 10% en concepte d'interès de demora mínim).

El Tribunal Constitucional manté que aquest recàrrec compleix una funció doble. D'una banda, té una comesa rescabadora de l'endarreriment; de l'altra, una funció dissuasiva del retard en el pagament dels tributs. No hi ha, al seu parer, finalitat repressiva i, per tant, no es pot reconduir al camp de les sancions.

5. Ajornament i fraccionament del pagament

5.1. Concepte i deutes ajornats

La LGT⁴⁰ possibilita l'ajornament o el fraccionament del pagament dels deutes tributaris, amb una sol·licitud prèvia de l'obligat tributari, quan la situació economicofinancera d'aquest li impedeixi transitòriament fer-ne el pagament en els terminis establerts.

⁽⁴⁰⁾Article 65 LGT

L'ajornament del pagament constitueix un incident que es pot produir en el procediment de recaptació i que ha de ser acordat amb una resolució de l'òrgan competent. Consisteix en el fet 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 en el fet 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 aquesta es pot recórrer en el termini oportú, abans o després de sol·licitar l'ajornament o el fraccionament.

Quant als **deutes ajornables**, són tots els deutes tributaris que es trobin en període voluntari o executiu. Per tant, se'n pot sol·licitar l'ajornament i el fraccionament independentment del moment procedimental en què el deute es trobi, 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 estricte⁴¹.

Fraccionament automàtic del pagament

Aquest fraccionament es diferencia 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.

⁽⁴¹⁾Articles 65.1 LGT i 44.2 RGR

Lectura recomanada

Podreu consultar la possibilitat d'impugnació en aquesta matèria en la STSJ d'Astúries de 26 de setembre de 1989.

Deutes que no poden ser objecte d'ajornament o fraccionament

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

Per regla general, tampoc no es podran ajornar els deutes retinguts o que s'haguessin hagut de retenir o d'ingressar a compte (especialment quan es tracta de retencions a compte de l'IRPF o de l'IS), tot i que de manera excepcional se'n pot concedir l'ajornament en els casos i en les condicions previstos en la normativa tributària. Aquestes circumstàncies excepcionals que justifiquen la concessió de l'ajornament coincideixen amb els supòsits de dispensa de garantia: risc per a la capacitat productiva o el nivell d'ocupació o crebant greu per als interessos d'Hisenda.

Tampoc són ajornables, en els supòsits de concurs, els deutes que tinguin la consideració de crèdits contra la massa. En quart lloc, tampoc ho són les que resultin de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat⁴².

⁽⁴²⁾Articles 65.2 LGT i 44.3 RGR

Finalment, no són ajornables els crèdits de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals respecte dels quals s'hagi rebut una petició de cobrament, llevat que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa⁴³.

⁽⁴³⁾Article 65.6 LGT

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

Ja hem indicat que el deute es podrà ajornar o fraccionar, prèvia petició de l'obligat tributari, sempre que la situació economicofinancera li impedeixi transitòriament fer front al pagament en els terminis corresponents. Aleshores, el fonament de l'ajornament o fraccionament consisteix a facilitar el pagament en aquells casos en què, fins i tot quan es tracti d'un deutor solvent, alguna situació econòmica li impedeixi fer, de moment, el pagament en el temps reglamentari.

L'apreciació de les dificultats economicofinanceres

L'Administració haurà de valorar en cada cas si es presenta la situació objectiva de dificultat i si és de caràcter transitori (no una simple dificultat de tresoreria). I segons la concurrència o no d'aquesta situació, l'Administració en podrà concedir o no l'ajornament o el fraccionament.

La **competència** en la tramitació i resolució de l'expedient d'ajornament dels deutes tributaris que siguin gestionats per l'AEAT correspon amb caràcter general⁴⁴ a aquest organisme.

⁽⁴⁴⁾Article 45 RGR

Una condició necessària per a la concessió de l'ajornament és que el subjecte que el sol·licita ofereixi **garanties** suficients per a assegurar el pagament⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Article 65.3 LGT

Garanties per a l'ajornament i el fraccionament dels deutes tributaris

Les garanties per a sol·licitar l'ajornament o fraccionament del pagament dels deutes tributaris es regulen en els articles 82 LGT i 48 RGR. S'han de formalitzar en el termini de 2 mesos comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'acord de concessió.

⁽⁴⁶⁾Article 48.2 i 5 RGR

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

El seu import 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; si es tracta d'un aval, la vigència de la garantia haurà d'excedir almenys sis mesos el termini concedit⁴⁶. 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; i, fins i tot, els interessos de demora generats entre el període màxim de resolució i la resolució, ja que no s'aplica la regla continguda en l'article 26.4 LGT, segons la qual no s'exigeix interès de demora quan l'endarreriment sigui imputable a l'incompliment dels terminis per part de l'Administració tributària.

En aquest sentit, convé tenir present que, segons l'art. 65.4 LGT, l'interès de demora exigible serà el que toca per llei dels diners quan s'hagi garantit la totalitat del deute amb

un aval solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o amb un certificat d'assegurança de caució.

Finalment, en alguns supòsits, l'aportació de garanties es dispensa de manera total o parcialment (art. 82.2.a) LGT). 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'aquestes. 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. El límit exempt de l'obligació d'aportar garantia en les sol·licituds d'ajornament o fraccionament és de 18.000 euros, d'acord amb el que preveu l'article 2 de l'Ordre EHA/1030/2009, de 23 d'abril.

D'altra banda, quan no hi hagués béns suficients per a garantir el deute (o per a obtenir l'aval d'una tercera persona) i l'execució dels que hi hagués afectés el manteniment de la capacitat productiva i del nivell d'ocupació de l'activitat econòmica respectiva, o bé produís perjudicis greus per als interessos de la Hisenda Pública.

5.3. Procediment de l'ajornament o fraccionament

El procediment de l'ajornament o fraccionament **s'inicia** amb la petició de l'obligat tributari dirigida a la Delegació o Administració de l'AEAT en què s'hagi de produir l'ingrés, que es presenta durant el període voluntari si el deute hi està incurs, o bé en qualsevol moment anterior a la notificació de l'acord d'alienació dels béns embargats si el deute està incurs en la via de constreyniment.

Duran a terme la **tramitació** de l'expedient incoat arran de la sol·licitud, amb un eventual requeriment per a esmenar-ne les deficiències en un termini de deu dies, els òrgans recaptadors⁴⁷, que comprovaran les dificultats econòmico-financeres, la suficiència de garanties o, si escau, l'exempció, i sol·licitaran els informes tècnics que calguin. També podran adoptar mesures cautelars d'acord amb el que preveu l'art. 49 RGR.

Adoptarà la **resolució** l'òrgan corresponent en el termini de sis mesos comptats des de la data de presentació de la sol·licitud. Si la resolució és positiva, es notificarà a l'interessat i s'hi expressaran les conseqüències i els terminis, els quals podran ser modificats en la petició. Si és denegatòria, igualment es notificarà a l'interessat⁴⁸.

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

⁽⁴⁷⁾Article 46 RGR

Termini de resolució

Malgrat que l'article 55.5 RGR assenyalava un termini de set mesos, per aplicació de l'article 104.1 LGT, el termini ha de ser de sis mesos.

⁽⁴⁸⁾Articles 104.1 LGT i 52.6 RGR.

Conseqüències de la presentació de la sol·licitud

(49) Article 65.5 LGT

La sol·licitud⁴⁹ formulada en període voluntari produeix efectes suspensius del període d'ingrés. No escau emetre la providència de constrenyiment ni exigir recàrrecs del període executiu perquè no s'inicia el període executiu. Tanmateix, sí que es meriten interessos de demora.

La sol·licitud formulada en període executiu no produeix efectes suspensius del procediment de constrenyiment. Per tant, l'Administració podrà iniciar o, en el seu cas, continuar el procediment de constrenyiment. Això no obstant, el més lògic serà paralitzar les actuacions d'alienació fins a la resolució d'aquesta sol·licitud (tot i que aquest precepte fa referència al fet que es "podran" paralitzar les actuacions). El deute inclou els recàrrecs del període executiu.

Conseqüències de la concessió o denegació de l'ajornament o fraccionament

(50) Article 54 RGR

Si es concedeix l'ajornament⁵⁰, s'haurà 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 cada un dels terminis d'ingrés concedits.

Un cop finalitzat el termini concedit sense que s'efectuï el pagament, s'estarà al que disposa l'art. 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 meritats 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.

6. Inici del procediment de constrenyiment

6.1. El 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 de manera coercitiva sobre l'obligat al pagament i el seu patrimoni amb el procediment d'execució forçosa, regulat en els articles 163 a 173 LGT i 93 i següents RGR. En rigor, es tracta més aviat d'un procediment encaminat a l'execució patrimonial, no al pagament.

El **procediment de constrenyiment** és el que segueix al de recaptació en període voluntari, i té per finalitat l'execució forçosa del patrimoni del deutor en quantia suficient per a cobrir-ne 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 sobre el patrimoni de l'obligat al pagament⁵¹.

⁽⁵¹⁾Article 161.3 LGT

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

1) Es tracta d'un procediment exclusivament administratiu. Correspon a l'Administració la competència privativa de fer-se'n càrrec i de resoldre'n tots els incidents⁵².

⁽⁵²⁾Article 163.1 LGT

2) És un procediment que s'impulsa d'ofici en tots els tràmits i, una vegada iniciat només se suspèn en els supòsits previstos per les normes⁵³.

⁽⁵³⁾Article 163.3 LGT

3) Si durant el desenvolupament del procediment es declara la nul·litat d'algunes actuacions, es disposarà la conservació de les no afectades per la causa de nul·litat⁵⁴. D'altra banda, les actuacions del procediment de constrenyiment no resulten afectades per l'anul·lació dels recàrrecs o altres elements del deute diferents de la quota o les sancions.

⁽⁵⁴⁾Article 166 LGT

4) Té naturalesa executiva, de manera que no hi tenen cabuda motius d'oposició relatius a l'existència o la quantia del deute (llevat dels referents al pagament o l'extinció). Només s'hi poden oposar aquells motius enumerats taxativament per les normes (igual com en la suspensió) i que estan relacionats amb el procediment mateix, com ara inici indegut o defectes en el seu desenvolupament. Com a conseqüència d'aquest caràcter de constrenyiment, l'Administració, per fer efectius els crèdits tributaris objecte de recaptació, podrà emprar els mitjans coactius de què disposa sobre el patrimoni del deutor (embargament), llevat dels béns declarats inembargables per llei.

5) Som en presència d'un procediment autònom, és a dir, no acumulable als judicials ni a altres procediments d'execució, ni tampoc se suspendrà per l'inici, excepte quan escaigui segons la Llei Orgànica 2/1987, de 18 de maig, de conflictes jurisdiccionals i amb les normes referents a la concurrència de procediments⁵⁵. Tanmateix, escau acumular diversos procediments de constrenyiment seguits contra un deutor per diferents deutes tributaris en un de sol.

Per acabar, convé destacar que el **fonament** d'aquest procediment rau en la potestat d'autotutela executiva o d'execució forçosa, que habilita l'Administració tributària a crear el títol executiu i fer-lo valer de manera coactiva davant el patrimoni del deutor, sense intervenció dels tribunals. És a dir, l'Administració pot executar directament els actes o decisions propis sense necessitat d'auxili judicial.

6.2. Concurrència de procediments executius

Tot i que el procediment de constrenyiment no és acumulable a altres procediments d'execució, pot succeir 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 relativa a l'ordre de prelación dels crèdits, que la llei substancia en atenció a llur naturalesa (garantia del deute tributari relativa a la prelación del crèdit tributari); i una altra de relacionada amb la preferència per a l'execució dels embargaments travats.

Per a solucionar aquesta segona qüestió, la LGT⁵⁶ conté les **regles** següents, segons que es tracti de procediments singulars o universals:

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

Lectura recomanada

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

⁽⁵⁵⁾Article 163.2 LGT

La constitucionalitat del constrenyiment

El TC, en la S. 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 consagrada en l'art. 103.1 CE.

⁽⁵⁶⁾Article 164 LGT

b) El criteri aplicable quan concorri amb altres procediments o processos concursals o universals també és l'antiguitat, prenent com a referència la data de declaració del concurs. Per tant, el procediment de constrenyiment per a l'execució serà preferent quan l'embargament acordat s'hagués efectuat amb anterioritat a la data de declaració del concurs.

Ara bé, quan es tracti d'un **concur**s de creditors s'aplicarà, en virtut de l'article 164.2 LGT, el que disposa la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal i, en el seu cas, la Llei General Pressupostària.

El procediment concursal

Segons l'article 55.1 de la Llei Concursal, un cop declarat el concurs, no es poden iniciar execucions singulars, judicials o extrajudicials, ni seguir-se constrenyiments administratius o tributaris contra el patrimoni del deutor. No obstant això, fins a l'aprovació del pla de liquidació, podran continuar-se els procediments administratius d'execució en els quals s'hagués 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. En aquests casos, no serà possible dictar la providència de constrenyiment i no es meritara 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, aquest mateix article 164.4 LGT permet a l'Administració subscriure en el curs d'aquests processos, prèvia autorització de l'òrgan competent, els acords o convenis previstos en la legislació concursal. Per tant, l'Administració es podrà integrar entre els creditors, i farà efectiu el seu crèdit dins del procediment concursal, el qual gaudeix del privilegi general fins a l'import del 50% (article 91.4 Llei Concursal); llevat que es tracti d'un crèdit amb privilegi especial (article 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.

Això no obstant, l'Administració Tributària podrà, prèvia autorització de l'òrgan competent, compensar els seus deutes amb crèdits pendents o bé arribar a acords singulars amb el deutor, sempre que s'aportin les garanties oportunes i les condicions de pagament no siguin més favorables per al deutor que les contingudes en el conveni o acord concursal, com possibilita l'article 164.4 LGT, fet que representa una excepció al principi segons el qual l'Administració no pot transgir judicial ni extrajudicialment sobre els seus drets.

Si el procediment de constrenyiment s'hagués iniciat abans de la data de declaració del concurs, se'n podrà continuar la tramitació. Quan les condicions previstes legalment per a l'inici del procediment de constrenyiment (manca de pagament en el període voluntari del deute) es donin amb anterioritat a la data de declaració del concurs, es podrà emprendre el constrenyiment amb la meritació del recàrrec corresponent.

6.3. Pressupostos 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, per ús del dret-deure de l'Administració d'exigir el deute de manera coactiva.

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 cal que s'hagi obert abans el període executiu per la manca de pagament en període voluntari. Per tant, la manca d'ingrés del deute en el termini voluntari de pagament constitueix el pressupòsit material perquè s'iniciï la via de constrenyiment. A més, l'Administració ha de tenir coneixement d'aquest deute no satisfet, és a dir, el deute ha de ser exigible i líquid, bé perquè hagi estat liquidat per l'Administració, bé perquè l'obligat tributari hagi presentat l'autoliquidació sense efectuar l'ingrés oportú.

2) **Pressupòsit formal.** Es tracta del títol executiu notificat a l'obligat tributari. Com assenyala l'article 167.1 LGT, "el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario". Es tracta de l'acte administratiu de requeriment al pagament i d'apercebiment a l'obligat tributari que, en cas que no pagui en el termini assenyalat en la mateixa providència, i que se li concedeix com una nova i última oportunitat, l'Administració li executarà el patrimoni. És a dir, la providència de constrenyiment, que té caràcter de títol executiu suficient per a iniciar el procediment de constrenyiment, té igual força executiva que la sentència judicial a efectes de procedir a l'execució del patrimoni de l'obligat al pagament⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Article 167.2 LGT

La providència de constrenyiment

La providència de constrenyiment implica el despatx de l'execució contra el patrimoni del deutor, segons la naturalesa del procediment. És dictada pels caps de la Dependència de Recaptació de l'AEAT.

Respecte al seu contingut, l'article 167.1 LGT estableix que s'haurà de notificar al deutor, s'hi identificarà el deute pendent, s'hi liquidaran els recàrrecs del període executiu i es requerirà perquè es pagui.

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

A més, segons el que disposa l'article 167.4 LGT, s'advertirà a l'obligat tributari que, si no efectua el pagament en els terminis que s'assenyalen en la providència, es procedirà a l'embargament dels béns.

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

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

L'article 167.1 LGT estableix que la providència ha de ser **notificada** al deutor. Ara bé, la manca de notificació, que s'havia considerat com una causa de nul·litat absoluta del procediment⁵⁸, és ara un mer requisit reparable. 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 mo-

⁽⁵⁸⁾STS de 25 d'abril de 1987

⁽⁵⁹⁾Article 170.3 LGT

tiu d'impugnació de la diligència d'embargament⁵⁹. En definitiva, la manca de notificació de la providència de constrenyiment esdevé un simple defecte reparable.

6.4. 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 i qüestionar-ne la procedència o la legalitat de l'execució administrativa, a fi i efecte d'evitar els hipotètics vicis o defectes que hi tinguin lloc.

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

Al seu torn, l'oposició del **deutor** es pot subdividir en:

a) Oposició a la procedència de l'execució⁶⁰, materialitzada amb la impugnació de la providència de constrenyiment. És a dir, es discuteix la possibilitat que l'Administració faci servir el procediment executiu per a la recaptació. Són motius taxats. Es tracta de determinar la licitud de l'execució i, en el seu cas, ordenar-ne la continuació, si es considera escaient –en el cas que el procés s'hagi suspès o hagi estat paralitzat– o bé la improcedència.

⁽⁶⁰⁾Article 167.3 LGT

Motius d'oposició a la providència de constrenyiment

L'art. 167.3 LGT estableix que contra la providència de constrenyiment només seran admissibles els següents motius d'oposició:

El primer dels motius d'impugnació és l'extinció total del deute o prescripció del dret a exigir el pagament. En ambdós supòsits no serà procedent el procediment de constrenyiment en haver 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, ja 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 suposa que en aquells casos en els quals no hi hagi una notificació correcta de la liquidació, aquesta resulta ineficaç i, per tant, s'hi pot oposar-se el particular.

Així mateix, pot al·legar-se, com a motiu d'oposició, l'anul·lació de la liquidació. En aquests casos, en anul·lar-se la liquidació, no hi ha acte administratiu per executar. No obstant això, quan es dicti una nova liquidació i el deute estigui sotmès en el període executiu, ja serà possible procedir a la seva execució.

Finalment, pot al·legar-se 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 providència de constrenyiment, segons l'art. 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'imputació dels actes d'aplicació dels tributs. Tanmateix, es recullen algunes especialitats a l'hora d'impugnar determinats actes del procediment de constrenyiment, com ara la diligència d'embargament i l'acord d'alienació de béns i drets embargats, consistents en la limitació dels motius d'impugnació⁶¹.

⁽⁶¹⁾Articles 170.3 i 172.1 LGT, respectivament

Motius d'oposició a la diligència d'embargament

La diligència d'embargament, que ha ocupat el lloc de la providència d'embargament, només serà impugnabile pels següents motius, segons l'art. 170.3 LGT: en primer lloc, l'extinció del deute o prescripció del dret a exigir el pagament; en segon lloc, la falta de notificació de la providència de constrenyiment; en tercer lloc, l'incompliment de les normes reguladores de l'embargament; i, finalment, la suspensió del procediment de recaptació.

Segons Martín Queralt, pot criticar-se a aquest precepte que si aquest acte de tràmit que conté una descripció de fets pot ser impugnat, sembla que, a la pràctica, aquest acte incorpora part del contingut de la provisió d'embargament desapareguda. Amb això es desnaturalitza, en certa manera, el seu contingut. A més, els motius que recull són superflus, ja que recullen el que ja s'ha assenyalat per impugnar la providència de constrenyiment o poden deduir-se de la regulació de les normes generals dels recursos en matèria tributària.

Respecte a l'oposició per terceres **persones** alienes al procediment executiu, es tracta de les terceries de domini i de millor dret⁶².

⁽⁶²⁾Article 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. En canvi, en la terceria de millor dret, el tercer entén que ostenta enfront del deutor executat un dret de crèdit preferent al qual l'Administració pretén fer efectiu amb el procediment de constrenyiment.

Lectura recomanada

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

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

1) No es pot al·legar en aquest moment la procedència del deute (fet imposable, 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 procediment mateix i dels 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 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, el procediment només es pot suspendre per motius qualificats i excepcionals (article 73 RGR: un cop iniciat el procediment, només se suspendrà en els casos i en la forma previstos al RGR).

Això no obstant, la jurisprudència ha anat flexibilitzant a poc a poc aquest principi, igual com ocorre en general amb els pilars del sistema de revisió d'actes administratius, ja que està en joc el control judicial de l'Administració, i pel dret fonamental a la tutela judicial efectiva, consagrat en la CE.

En aquest sentit, la doctrina i la jurisprudència han admès que el caràcter taxat dels motius d'impugnació no és obstacle per a l'al·legació d'altres motius que, tot i no encaixar en la lletra dels enumerats en la normativa tributària, en responen als mateixos fonaments, o bé es deriven de la mateixa naturalesa del procediment executiu (com a defecte formal en la providència de constrenyiment, si causa indefensió o si els defectes impedeixen que assoleixi la seva finalitat). La manca de notificació de la providència de constrenyiment és motiu per a impugnar els actes posteriors del procediment (diligència d'embargament).

3) Ni la LGT ni el RGR no 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 escau, contra el patrimoni del deutor.

6.5. L'ingrés en el procediment de constrenyiment

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

Els **terminis** per a fer l'ingrés en via de constrenyiment són els següents⁶³:

- Fins al 20 del mes en curs, o el dia hàbil immediat posterior, si la notificació s'ha rebut en la primera quinzena del mes.
- Fins al dia 5 del mes següent, o el dia hàbil immediat posterior, si la notificació s'ha rebut en la segona quinzena del mes (entre els dies 16 i últim de cada mes).

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, fins al dia 5 del segon mes posterior.

Lectures recomanades

Entre 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.

⁽⁶³⁾ Article 62.5 LGT

Transcorreguts aquests terminis, el procediment de constrenyiment continuarà i es procedirà a l'embargament dels béns del deutor, seguint les fases que analitzem a continuació.

L'embargament dels béns de l'obligat al pagament origina una sèrie de despeses a l'Administració. Aquestes despeses són les denominades **costes del procediment** de constrenyiment; es tracta de les despeses que s'originen durant el procés d'execució forçosa i que l'obligat al pagament ha de satisfer per via de constrenyiment.

Concretament, tenen la consideració de costes del procediment les despeses següents⁶⁴:

- Els honoraris d'empreses o professionals aliens a l'Administració que intervinguin en les valoracions, les delimitacions i l'alienació dels béns embargats.
- Els honoraris dels registradors i altres despeses que s'hagin d'abonar per les actuacions en els registres públics.
- Els que s'hagin d'abonar per dipòsit i administració dels béns embargats.
- Els pagaments fets a creditors preferents, segons preveu l'article 77.2 RGR.
- Altres despeses que la mateixa execució exigeixi de manera imprescindible i concreta.

Les costes seran computades en la liquidació definitiva de l'expedient de constrenyiment, de manera que s'hi hauran d'aportar els corresponents rebuts, factures o minuts d'honoraris que les acreditin. En cas contrari, no es podran exigir a l'obligat compel·lit.

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

⁽⁶⁴⁾Article 113 RGR

Les despeses ordinàries

Les despeses ordinàries dels òrgans de l'Administració no tenen, tanmateix, la consideració de costes.

7. Desenvolupament i finalització del procediment de constrenyiment

7.1. Fases de l'execució. Embargament i alienació

Un cop notificada la providència de constrenyiment sense que el deute hagi estat ingressat en els terminis previstos, el procediment continua per diferents fases i actuacions, encaminades a l'execució contra els béns del patrimoni del deutor a fi i efecte que l'Administració pugui cobrar els deutes, i sempre que el procediment no s'hagi suspès per oposició.

En primer lloc, si el deute està **garantit** (aval, penyora, hipoteca o altre), els òrgans de l'Administració en via de constrenyiment⁶⁵ executaran primer aquestes garanties.

⁽⁶⁵⁾Article 168 LGT

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 tributari ho sol·liciti i hi assenyali béns suficients; en aquest cas, la garantia prestada queda sense efecte en la part assegurada pels embargaments.

Les **fases** per les quals es desenvolupa l'execució són l'embargament dels béns, llur dipòsit, valoració i alienació, i 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, encaminat al cobrament del deute tributari amb la suma obtinguda en realitzar els béns embargats, tot respectant el principi de proporcionalitat, és a dir, s'ha de realitzar sobre béns que permetin cobrir la quantia de constrenyiment de manera suficient, però sense poder-la excedir de manera indeguda.

La **quantitat** que ha de cobrir l'embargament⁶⁶ està constituïda per:

⁽⁶⁶⁾Article 169.1 LGT

- L'import del deute que no ha estat ingressat (com és lògic).
- Els interessos de demora que s'hagin meritat o que es meritin fins al moment del pagament.
- Els recàrrecs del període executiu.
- Les costes del procediment de constrenyiment.

És possible **acumular** els deutes d'una mateixa persona, a fi i efecte de seguir un únic procediment i estalviar així temps i diners. Igualment, els deutes acumulats es podran segregar quan les necessitats del procediment ho exigeixin, 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:

- a) Aquells béns que la llei considera inembargables (en aquest punt sembla, doncs, que es remet a la LEC, que hi dedica els articles 605 a 618).
- b) Aquells béns d'escassa quantia que facin pensar que l'import obtingut de l'alienació ni tan sols no arribarà a cobrir el cost de la realització.

Quant a l'**ordre** dels embargaments, l'article 169.2 LGT estableix una sèrie de criteris força flexibles. D'antuvi, cal atendre a la facilitat d'alienació i a la càrrega onerosa mínima que representi per a l'obligat tributari.

L'ordre de l'embargament dels béns

En cas que aquests criteris fossin d'aplicació difícil o impossible, se seguirà l'ordre següent:

- Diners en efectiu o en comptes oberts en entitats de crèdit
- Crèdits, efectes, valors i drets realitzables a l'acte o a curt termini
- Sous, salaris i pensions
- Béns immobles
- Interessos, rendes i fruits de tota mena
- Establiments mercantils o industrials
- Metalls preciosos, pedres fines, joieria, orfebreria i antiguitats
- Béns mobles i semovents
- Crèdits, efectes, valors i drets realitzables a llarg termini

Ara bé, aquest ordre podrà ser alterat, a proposta del deutor, si aquest assenyala béns que garanteixin el cobrament del deute amb la mateixa eficàcia i immediatesa i no es produeixi cap perjudici a tercers⁶⁷.

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

La pràctica de l'embargament de béns

En concret, el RGR regula aquesta matèria a l'article 76, i als articles 78 a 93 RGR es detalla l'embargament per a cada tipus de béns, ja que presenta peculiaritats segons el tipus de

Lectura recomanada

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

La LGT de 1963

En la LGT de 1963, l'acte que iniciava l'embargament era la providència d'embargament; en la LGT de 2003, aquest acte ha desaparegut.

Els béns de guany

Com apunta Martín Queralt, es poden embargar béns de guany, però s'ha de permetre al cònjuge no deutor que substitueixi la trava dels béns comuns per la part que ostenta el cònjuge deutor en la societat conjugal.

⁽⁶⁷⁾ Article 169.4 LGT



Poden ser embargats metalls preciosos, pedres fines, joieria, orfebreria i antiguitats

⁽⁶⁸⁾ Article 170.1 LGT

bé o dret de què es tracti (bé inscripció en un registre públic, bé moble, establiment mercantil o industrial, etc.).

⁽⁶⁹⁾Article 170.6 LGT

Segons l'art. art. 76 RGR esmentat, quan en fase d'embarcament o en la d'execució es presumeixi que el resultat de l'alienació dels béns pugui ser insuficient per a cobrir el deute, es procedirà a l'embarcament d'altres béns i drets.

Cada actuació d'embarcament es documentarà en diligència notificada a la persona amb qui s'entengui tal actuació⁶⁸. Una vegada dut a terme l'embarcament, la diligència es notificarà a l'obligat tributari i, si escau, al tercer titular, al posseïdor o dipositari dels béns si les actuacions no s'haguessin practicat amb ells, i també al cònjuge en el supòsit que els béns embargats siguin de guany, 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'embarcament.

Prohibició de disposar sobre els béns immobles d'una societat

L'Administració tributària pot acordar la prohibició de disposar sobre els béns immobles d'una societat, sense necessitat que el procediment recaptatori es dirigeixi contra ella, 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 pot fundar-se en la manca d'algun dels pressupòsits de fet que en permeten l'adopció. La mesura s'alçarà quan per qualsevol causa s'extingeixi l'embarcament 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 difícil o impossible reparació, degudament acreditats per la societat⁶⁹.

2) Dipòsit de béns embargats

Els béns embargats podran ser dipositats⁷⁰ als llocs següents:

⁽⁷⁰⁾Article 170.4 LGT

- Locals de l'Administració o d'altres ens públics.
- Locals d'entitats dedicades a aquesta activitat.
- En el seu defecte, locals d'altres persones que ofereixin garanties suficients.
- En el seu defecte, fins i tot als locals del deutor mateix.

Corresponen al dipositari les obligacions de custòdia i conservació pertinents, i també la retribució convinguda i el reembossament de les despeses que suporti. Pot incórrer en responsabilitat civil o penal, o en responsabilitat tributària solidària respecte al deute fins a l'import dels béns aixecats, quan en consenti llur aixecament o hi col·labori⁷¹.

⁽⁷¹⁾Articles 95 i 96 RGR

3) Valoració dels béns

La valoració dels béns embargats⁷² és una actuació prèvia a l'alienació. La LGT no conté cap referència a aquesta fase.

⁽⁷²⁾Article 97 RGR

La valoració dels béns embargats correspon als òrgans de recaptació o als pèrits que aquests òrgans designin, que prendran com a referència el valor de mercat i els criteris habituals de valoració. El resultat de la valoració es notificarà a l'obligat tributari, que podrà proposar una valoració contradictòria en 15 dies.

Si entre ambdues valoracions no hi ha una diferència superior al 20%, prevaldrà la més alta; però si la diferència és més elevada i no hi ha avinença, un pèrit proposat en un llistat elaborat per associacions i corporacions professionals efectuarà una tercera valoració, que haurà de quedar entre les dues anteriors i que serà la que prevaldrà. La valoració que en resulti servirà de tipus per a la subhasta o concurs, prèvia consideració, si escau, de les càrregues, gravàmens o 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 que s'ha seguit en l'embargament; el mètode més usual és la subhasta, però hi ha altres possibilitats, com el concurs i l'adjudicació directa⁷³.

(73) Articles 172 LGT i 100 RGR

Mitjans d'alienació dels béns embargats

El desenvolupament de l'alienació per subhasta es regula a l'article 104 RGR; s'hi admeten tant les postures en sobre tancat com les formulades en el mateix acte, però els licitadors hauran d'haver constituït un dipòsit previ del 20% del valor dels béns als quals concorrin.

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.

Finalment, l'adjudicació directa, regulada a l'article 107 RGR, escau quan ha quedat deserta la subhasta o el concurs, quan hi ha raons d'urgència o quan no convingui promoure concurrència. Es valorarà el bé segons el tipus del concurs o la subhasta, però no hi haurà preu mínim si en aquesta hi havia hagut una segona licitació.

Si no van precedir els altres mitjans d'alienació, es valorarà segons el mercat, i si les ofertes no assolissin aquella xifra, no hi haurà preu mínim.

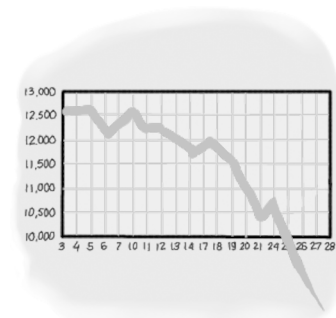
També convé tenir present que, segons estableix la LGT⁷⁴, l'Administració Tributària no podrà procedir a l'alienació dels béns i drets embargats fins que l'acte de liquidació del deute tributari executat sigui ferm, excepte:

(74) Article 172.3 LGT

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

Finalment, escau l'**adjudicació de béns a l'Estat** quan els béns no s'haguessin adjudicat en el procediment d'alienació per no trobar comprador, tant en el cas de béns immobles com mobles, sempre que aquesta adjudicació interessi a la Hisenda.

L'adjudicació de béns a l'Estat constitueix una mena de *datio in solutum* o adjudicació en pagament de deutes regulada per normes imperatives. El seu valor serà el del dèbit perseguit, sense que excedeixi del 75% del valor que va servir de tipus inicial fixat en el procediment d'alienació⁷⁵.



Els béns i drets no s'alienaran fins a l'execució de l'acte de liquidació del deute, llevat de risc de pèrdua imminent de valor.

5) Aplicació i imputació de la suma obtinguda

(75) Article 172.2 LGT

El producte de l'alienació s'aplicarà a l'extinció del crèdit, en la mesura que el crèdit i els costos resultin coberts, i així finalitza el procediment de constrenyiment⁷⁶. Si, tanmateix, no fos suficient, s'aplicarà primer a les costes, i després es liquidaran la part del debit solventat i la del no solventat.

(76) Article 116 RGR

Si hi ha diversos deutes d'un mateix obligat que s'hagin acumulat en un procediment de constrenyiment (fet que pot esdevenir-se 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'aplicarà a aquells deutes que gaudeixin de garantia real o preferència sobre la suma obtinguda. La quantitat sobrant s'imputarà a l'extinció de la resta de deutes per ordre de més a menys antiguitat, determinada per la data de venciment del període voluntari⁷⁷, i es rebutjarà el criteri de càrrega onerosa de l'article 1174 CC i altres que es poguessin adoptar.

(77) Article 63.3 LGT

7.2. Suspensió i paralització del procediment

Un cop iniciat el procediment de constrenyiment i durant el seu desenvolupament (fases d'execució patrimonial), pot ocórrer que se suspengui o paralitzi per una sèrie de motius taxats, igual com en el cas de l'oposició.

Aquests motius poden ser:

a) La suspensió del procediment. Es tracta de l'acordada segons les normes reguladores dels recursos i reclamacions economicoadministratives⁷⁸. En aquest cas, la suspensió de l'execució de l'acte només serà acordada si el deute es garanteix amb un aval suficient⁷⁹.

(78) Article 165.1 LGT

(79) Articles 224 i 233 LGT i 73 RGR

L'aportació de garantia suficient

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

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

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; l'article 166.1 LGT assenyala sobre aquesta qüestió que es disposarà la conservació d'aquelles actuacions no afectades per la causa de nul·litat. Si, en canvi, l'oposició es desestima, el procediment es continuarà fins a la finalització amb la realització dels béns del deutor i la satisfacció del dret de crèdit de la Hisenda.

b) La paralització del procediment. La LGT⁸⁰ 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:

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

Les últimes circumstàncies esmentades (deute ingressat, condonat, compensat o ajornat, o suspès o prescrit) estan incloses com a motius d'impugnació del procediment de constrenyiment a 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 a la fase de liquidació del deute una vegada oberta la via de constrenyiment, i trencar la separació tradicional d'ambdós ordres quant a la impugnació.

7.3. Finalització del procediment de constrenyiment

Les formes de finalitzar el procediment de constrenyiment són les següents⁸¹:

a) El pagament del deute, que es farà constar a l'expedient, el qual quedarà ultimat, i es lliuraran al deutor justificants de pagament dels deutes satisfets.

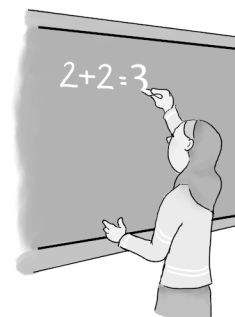
El pagament del deute tributari

El pagament es pot produir per l'ingrés del deute per part de l'obligat tributari, no solament en el termini indicat en la providència de constrenyiment, sinó també en qualsevol moment anterior a l'adjudicació dels béns, ja que, com assenyala l'article 172.4 LGT, l'Administració Tributària alliberarà els béns embargats en qualsevol moment anterior a l'adjudicació de béns, si l'obligat tributari extingeix el deute tributari i els costos del procediment de constrenyiment. Per tant, en aquest cas el pagament haurà de comprendre les costes del procediment, els interessos que s'hi han meritats i el recàrrec de constrenyiment ordinari del 20%.

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

b) L'acord de declaració del crèdit totalment o parcialment incobrable, després de la declaració de fallida de tots els obligats al pagament (del deutor i els responsables solidaris, si n'hi hagués).

(80) Article 165.2 LGT



La paralització del procediment es podrà donar per error aritmètic en perjudici de l'interessat.

(81) Articles 173 LGT i 116 RGR

La declaració del crèdit incobrible

Si els deutors principals es declaren en fallida per no posseir béns embargables, l'acció recaptadora es derivarà contra els responsables subsidiaris, si n'hi hagués. Si no n'hi hagués o si resultessin igualment fallits, el crèdit es declararà incobrible⁸², fet que en motivarà la baixa en comptes i la notificació al Registre Mercantil, si l'obligat tributari hi figura inscrit.

El deute es considerarà provisionalment extingit en la quantia escaient, en tant que no es rehabiliti dins del termini de prescripció. Vençut el termini de prescripció sense que el deute hagi estat rehabilitat, l'extinció serà 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 assolit millor fortuna), provocarà la rehabilitació del crèdit, i la Dependència de recaptació reobrirà el procediment executiu ultimat⁸³, ho comunicarà a l'òrgan gestor perquè liquidi novament els crèdits donats de baixa i emetrà els corresponents títols executius en la situació que aquells tenien quan es produí la declaració de fallida.

⁽⁸²⁾Articles 61 a 63 RGR

⁽⁸³⁾Article 173.2 LGT

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

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 el pagament⁸⁴, la caducitat no es recull com a forma de finalització d'aquest procediment, a diferència del que succeeix en altres procediments tributaris.

⁽⁸⁴⁾Article 104.1 LGT

d) 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 assistència⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾Article 177 *quaterdecies* LGT

Activitats

1. Assenyaleu els diferents terminis de pagament en període voluntari.
2. Expliqueu quan i com s'inicia el període executiu.
3. Feu un quadre i expliqueu-ne les fases del procediment de constrenyiment.
4. Descriviu els supòsits en què escau la concessió d'ajornament i de fraccionament.
5. Assenyaleu els supòsits en què es generen els recàrrecs per pagament extemporani sense requeriment previ i llur quantia.

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 providència de constrenyiment.
2. El procediment de constrenyiment...
 - a) ... es posa en marxa automàticament quan finalitza el període voluntari.
 - b) ... permet a l'Administració d'exigir de manera coactiva el deute tributari.
 - c) Cap de les dues respostes anteriors no és correcta.
3. Els recàrrecs pel pagament extemporani sense requeriment previ...
 - a) ... tenen naturalesa dissuasiva, 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 de 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 corresponent del període executiu.
 - c) ... impedeix l'inici del període executiu, però no la meritació de l'interès de demora.
6. Com a motiu d'impugnació de la providència de constrenyiment es pot al·legar...
 - a) ... l'extinció total del deute.
 - b) ... l'extinció total del deute, però no la manca de notificació de la liquidació.
 - c) Totes dues respostes són correctes.

Cas pràctic

L'any 2015, el Sr. Rodríguez ha de pagar 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 la qual cosa disposa d'un termini voluntari des de l'1 d'abril al 30 de juny de 2015.

Transcorregut el període voluntari de pagament, el Sr. 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 Sr. 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 aquell moment se li hagués notificat cap provisió de constrenyiment.

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

Al seu torn, en l'exercici de 2015, el Sr. Pérez ha d'ingressar pel mateix concepte (IRPF de 2014) una quota diferencial de 2.500 €. No obstant això, tampoc no presenta la seva autoliquidació ni ingressa en termini a 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 Sra. Suárez, però no realitza 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 providència de constrenyiment.

El període voluntari de pagament de l'IRPF en cada un dels exercicis s'inicia l'1 de maig i finalitza l'1 de juliol. L'interès de demora el 2015 és del 4,375%, el 2016 és del 3,75% i suposem que el 2017 sigui del 3%.

a) A quina quantitat ascendeix el deute que el Sr. 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 2017?

b) Si el Sr. Rodríguez no hagués presentat l'autoliquidació de l'IRPF ni hagués estat realitzat l'ingrés en el període voluntari, quines conseqüències es derivarien d'aquesta conducta?

c) Quina quantitat haurà de pagar el Sr. Rodríguez en el cas de l'IBI? Què ocorre 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 Sr. Pérez el 30 de març de 2017 i què li pot exigir l'Administració?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. b

3. a

4. a

5. c

6. a

7. Cas pràctic

a) En el supòsit de l'IRPF del Sr. 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 realitza posteriorment no són ingressos espontanis fora de termini, sinó ingressos coactius.

D'una banda, serà exigible el corresponent recàrrec de l'art. 27 LGT. Com que han transcorregut només deu dies des de l'acabament del període voluntari, s'aplicarà un recàrrec del 5%.

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

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

- Recàrrec per ingrés extemporani: $1.100 \times 5\% = 55 \text{ €}$.
- 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 €:

- Recàrrec per ingrés extemporani: $1.000 \times 5\% = 50 \text{ €}$.
- 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 Sr. Rodríguez pagués en el període voluntari corresponent el recàrrec de 50 €, aquest import es reduiria en un 25 per 100 (art. 27.5 LGT).

Si hagués 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 providència de constrenyiment, el deute exigible seria igualment de $1.210 \text{ €} + 1.100 \text{ €}$.

b) Si el Sr. Rodríguez no hagués presentat l'autoliquidació de l'IRPF ni realitzat l'ingrés, en aquest cas, en finalitzar el període voluntari, s'hauria 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 per mitjà d'una activitat d'inspecció o de comprovació pels òrgans gestors (mentre no prescrigués el deute); en aquest supòsit s'imposaria una sanció i s'exigirien els interessos de demora.

I, mentre aquesta activitat administrativa no tingués lloc, el Sr. Rodríguez podria realitzar 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 l'acabament dels dotze primers mesos fins a l'ingrés (art. 27 LGT).

c) El deute relatiu a l'IBI és exigit per l'Administració pr mitjà del procediment de constrenyiment, que s'inicia mitjançant la notificació de la providència 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 providència de constrenyiment l'Administració liquida ja el recàrrec de constrenyiment reduït, perquè és un percentatge fix (10%), amb independència del temps que transcorri entre l'acabament del període voluntari i el pagament. Així mateix, la providència conté

l'advertiment que es liquidaran interessos de demora i el recàrrec de constrenyiment ordinari (20%), si no s'ingressa el deute en els terminis previstos en l'art. 62.5 LGT.

Per tant, si el Sr. Rodríguez no ingressés el deute en els terminis que se li concedeixen en el període executiu (en aquest cas, del 4 al 20 de juny de 2015, segons l'art. 62.5 LGT), l'Administració procediria a l'embargament dels seus béns i exigiria el deute tributari, més el recàrrec de constrenyiment ordinari (20%) i els interessos de demora meritats des de l'inici del període executiu fins al moment del pagament del deute.

Finalment, si el Sr. Rodríguez hagués pagat el deute el 3 de juny de 2016 –és a dir, abans que l'Administració li hagués notificat la providència 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 Sr. Pérez haurà de pagar un recàrrec per ingrés extemporani del 20% (art. 27 LGT), perquè fa més d'un any que va acabar el període voluntari, més els interessos de demora que van des de l'acabament del primer any fins al moment de la presentació (del 2 de juliol de 2010 al 30 de març de 2017).

El recàrrec de l'art. 27 LGT serà el següent:

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

Els interessos de demora seran els següents:

- El 2016, haurà de pagar per un total de 183 dies:
 $2.500 \text{ €} \times (183/365) \times 3,75\% = 47,00 \text{ €}$.
- El 2017, haurà de pagar per un total de 89 dies:
 $2.500 \text{ €} \times (89/365) \times 3\% = 18,29 \text{ €}$.
- En total, els interessos de demora sumen 65,29 €.

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:

$$2.500 \text{ €} + 500 \text{ €} + 65,29 \text{ €} + 125 \text{ €} = 3.190,29 \text{ €}.$$