
Procedimiento de recaudación

PID_00264496

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas





Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. La recaudación tributaria	7
1.1. Objeto de la recaudación	7
1.2. Órganos recaudadores	8
1.3. Facultades de los órganos de recaudación	9
2. Períodos y procedimientos de recaudación	10
2.1. Diferencias entre período y procedimiento	10
2.2. Unicidad o pluralidad de procedimientos de recaudación	11
3. La recaudación en período voluntario	13
3.1. El ingreso en período voluntario	13
3.2. Objeto y forma del pago	14
3.3. Lugar y plazos del pago	15
4. Consecuencias de la falta de pago. El cumplimiento extemporáneo	17
4.1. Consecuencias de la falta de pago	17
4.2. Inicio del período ejecutivo	17
4.3. Interés de demora y recargos del período ejecutivo	19
4.4. El cumplimiento extemporáneo	23
5. Aplazamiento y fraccionamiento del pago	27
5.1. Concepto y deudas aplazables	27
5.2. Motivos de su solicitud y competencia para su resolución	28
5.3. Procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento	29
6. Iniciación del procedimiento de apremio	31
6.1. El procedimiento de apremio	31
6.2. Concurrencia de procedimientos ejecutivos	32
6.3. Presupuestos para el inicio del procedimiento de apremio	33
6.4. Oposición del deudor y del tercero al procedimiento	35
6.5. El ingreso en el procedimiento de apremio	37
7. Desarrollo y terminación del procedimiento de apremio	40
7.1. Fases de la ejecución. Embargo y enajenación	40
7.2. Suspensión y paralización del procedimiento	45
7.3. Terminación del procedimiento de apremio	46

Ejercicios de autoevaluación.....	49
Solucionario.....	51

Introducción

Una vez que la deuda es líquida, se convierte en exigible a través del procedimiento de recaudación. La recaudación tributaria puede desarrollarse en dos fases o procedimientos bien diferenciados: el período voluntario de pago y el procedimiento ejecutivo o de apremio. Mientras que el primero se da siempre que existe una deuda tributaria, el segundo puede no llegar a iniciarse por muy diversas razones. Por otra parte, no hay que olvidar que, cuando se trata de una autoliquidación, el período voluntario de pago coincide con el plazo para presentar la autoliquidación.

En el procedimiento de recaudación, son muy importantes los plazos de ingreso a los efectos de determinar si el obligado cumple o incumple con su obligación de pago y, en su caso, con la obligación de presentar la autoliquidación. En este punto, conviene tener clara la diferencia entre período ejecutivo y procedimiento de apremio por las distintas consecuencias que tiene el hecho de pagar en uno u otro.

Asimismo, la conducta del obligado tributario tiene una indudable repercusión en la recaudación, ya que, según el deber que cumpla, incumpla o cumpla incorrectamente (pago, presentación de autoliquidación) y dependiendo del momento en que se produzca, las consecuencias pueden ser de muy diversa índole: inicio del período ejecutivo y del procedimiento de apremio, devengo de otras prestaciones tributarias (intereses de demora, recargos del período ejecutivo, etc.), pago extemporáneo sin requerimiento previo o liquidación administrativa previa comprobación, seguida en su caso, de la imposición de una sanción.

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

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



La deuda líquida se convierte en exigible por el procedimiento de recaudación.

Objetivos

Los principales objetivos que habrán de alcanzarse con el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Diferenciar entre procedimiento de recaudación y período de pago, especialmente en la fase ejecutiva.
2. Conocer los plazos de pago, tanto en el período voluntario como en el ejecutivo.
3. Asimilar las distintas consecuencias que puede producir la falta de pago de las deudas tributarias en período voluntario.
4. Delimitar los supuestos de inicio del período ejecutivo.
5. Entender el régimen jurídico del pago extemporáneo sin requerimiento previo.
6. Determinar los supuestos de solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias.
7. Comprender los presupuestos para el comienzo del procedimiento de apremio.
8. Identificar las distintas fases del procedimiento de apremio tendentes a la ejecución patrimonial.
9. Conocer las principales incidencias del procedimiento de apremio, como la oposición y la suspensión del mismo.

1. La recaudación tributaria

1.1. Objeto de la recaudación

La recaudación tributaria constituye una de las partes más importantes del derecho financiero, porque de nada serviría establecer tributos si luego no se pudieran recaudar. Además, si no se recaudan los tributos, no se pueden cubrir todos los gastos previstos en los Presupuestos Generales del Estado.

La **recaudación tributaria**¹ consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

⁽¹⁾Artículo 160 LGT

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

⁽²⁾Artículos 1 y 2 RGR

Artículo 83.1 LGT

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

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

La función recaudatoria

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

Y, por otra parte, con otras funciones gestoras, como el procedimiento de liquidación, porque constituye un presupuesto lógico y jurídico para el ejercicio de la función recaudatoria al determinar la deuda exigible.

Las fuentes normativas de la recaudación

La principal fuente normativa es la Ley General Tributaria del 2003, que dedica a esta materia el capítulo V de su título III (arts. 160 a 177). Debe tenerse en cuenta que esta norma, igual que su predecesora, regula la recaudación en fase voluntaria en los preceptos dedicados al pago (en sede de extinción de las deudas tributarias), mientras que solamente regula en el procedimiento de recaudación lo relativo al procedimiento de apremio. Por otra parte, la LGT ha legalizado algunas cuestiones desarrolladas anteriormente por el RGR, como los plazos para ingresar las deudas.



La función recaudatoria

La segunda fuente normativa en materia recaudatoria es el Reglamento General de Recaudación. La LGT es desarrollada por el RGR, aprobado por el RD 939/2005, de 29 de julio.

Y en tercer lugar, el RGGIT, pues según su artículo 1.1, párrafo 2, "este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo previsto en el Reglamento general de recaudación".

1.2. Órganos recaudadores

El Ministerio de Economía y Hacienda tiene atribuida la titularidad de la gestión recaudatoria del Estado y sus organismos autónomos³.

⁽³⁾ Artículos 3 a 8 RGR

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

Órganos administrativos

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

De conformidad con las disposiciones reglamentarias, en el caso de recursos del sistema tributario estatal y aduanero, es la Agencia Estatal de Administración Tributaria quien tiene encomendada su recaudación, tanto en período voluntario como en ejecutivo.

Órganos recaudadores de otros ingresos públicos

La recaudación de los precios públicos y las tasas estatales, así como los recursos propios de la Unión Europea, en período voluntario, se efectuará directamente por los organismos, servicios y órganos de la Administración General del Estado que tengan encomendada su administración. La recaudación por el procedimiento de apremio se efectuará, cuando así proceda y con la previa solicitud de dichos organismos, por la AEAT.

Respecto a los demás recursos de derecho público (indemnizaciones por daños al dominio o al servicio público, subvenciones que se tengan que devolver al Estado, sanciones derivadas de la potestad de policía de la Administración por infracción de ordenanzas municipales...), en período voluntario, los competentes son los órganos del Estado y sus organismos autónomos que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos, mientras que en período ejecutivo se llevará a cabo por la AEAT.

En el caso de la gestión recaudatoria que deba realizar el Estado español en favor de estados extranjeros, a tenor de normas sobre asistencia mutua entre los países miembros de la UE o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición u otros convenios internacionales, corresponde a la AEAT, tanto en período voluntario como en apremio.

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

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

1.3. Facultades de los órganos de recaudación

La LGT⁴ regula una serie de potestades que corresponden a los órganos de recaudación en el ámbito de sus funciones:

⁽⁴⁾Artículo 162 LGT

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

- Examen de documentos, libros, contabilidad, ficheros, facturas, justificantes, bases de datos, programas, registros.
- Inspección de bienes, elementos explotaciones y cualquier otro antecedente o información.
- Entrada en las fincas, locales de negocio y lugares donde se desarrollen actividades sujetas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponible y cualquier otro presupuesto de hecho de una obligación tributaria o exista alguna prueba de los mismos.
- Entrada en el domicilio fiscal, con las limitaciones recogidas en el artículo 113 de la LGT.
- Consideración de agentes de la autoridad y las autoridades públicas, que les prestarán la protección y el auxilio necesarios en el ejercicio de sus funciones.

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

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

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

Los obligados tributarios

Los obligados tributarios deberán atender a los agentes de la autoridad y las autoridades públicas y les prestarán la debida colaboración. Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos del órgano recaudador, éste podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de tales resoluciones o requerimientos.

2. Períodos y procedimientos de recaudación

2.1. Diferencias entre período y procedimiento

Desde el punto de vista temporal, el pago de las deudas tributarias en los procedimientos de recaudación puede realizarse en dos períodos⁵:

⁽⁵⁾Artículo 160.2 LGT

a) El **período voluntario**. En él, el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto⁶; la deuda exigida, de esta manera, es la inicial resultante de una liquidación o una autoliquidación.

⁽⁶⁾Artículo 62 LGT

b) El **período ejecutivo**. La Administración puede llevar a cabo la recaudación coactivamente fuera del plazo voluntario, utilizando los medios de compulsión que a su disposición pone el ordenamiento tributario, mediante el procedimiento de apremio. Además, la deuda exigida no es sólo la inicial, pues el comienzo de este período produce el devengo de los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo.

Es conveniente subrayar que los conceptos de *período* y *procedimiento* no son equiparables.

El **período ejecutivo** constituye el aspecto temporal de la recaudación ejecutiva. Se empieza de modo automático por el mero transcurso de cierto plazo (generalmente, al día siguiente de terminar el período voluntario). Por su parte, el **procedimiento ejecutivo** o de apremio (o vía de apremio) es el conjunto de actuaciones administrativas tendentes al cobro ejecutivo de las deudas tributarias. No puede comenzarse más que con el correspondiente acto administrativo (la providencia de apremio), al igual que todo procedimiento.

Por lo tanto, no todos los ingresos efectuados tras la finalización del período voluntario son el fruto de un procedimiento ejecutivo:

- Puede que se pague la deuda en período ejecutivo, aunque antes de iniciarse el correspondiente procedimiento de apremio, es decir, antes de que se dicte la providencia de apremio⁷.

⁽⁷⁾Artículo 28.2 LGT

- Es posible que se efectúe un ingreso extemporáneo sin requerimiento previo antes de iniciarse el período ejecutivo⁸.

⁽⁸⁾Artículo 27 LGT

Habitualmente, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de que se acabe el período voluntario. Sin embargo, no siempre el período ejecutivo sigue al período voluntario:

- En el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo pero sin realizar el ingreso, el período ejecutivo no se inicia al día siguiente de finalizar el período voluntario, sino al día siguiente de la presentación⁹. En estos casos, media un espacio temporal entre el final de los plazos del período voluntario fijados en las normas propias de cada tributo y el comienzo del período ejecutivo.
- Es posible que el período ejecutivo no se inicie, a pesar de haber concluido el período voluntario, cuando se ingresan las autoliquidaciones fuera de plazo espontáneamente, esto es, sin requerimiento administrativo¹⁰. El ingreso realizado en este lapso temporal tiene la consideración de pago extemporáneo.

⁽⁹⁾Artículo 161.1.b) LGT

⁽¹⁰⁾Artículo 27 LGT

2.2. Unicidad o pluralidad de procedimientos de recaudación

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

Las opiniones doctrinales

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

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

Los principales procedimientos mediante los que se manifiesta la función recaudatoria son el procedimiento de recaudación en período voluntario y el procedimiento ejecutivo, también denominado *vía de apremio* o *procedimiento*

Lectura recomendada

Niegan el carácter de procedimiento a la recaudación en período voluntario, entre otros, López Díaz y Sopena Gil. A favor de tal consideración, véanse Pérez Royo, y Bayona y Soler Roch.

de apremio. Son dos procedimientos distintos de cobro: el cobro por medio del pago espontáneo por parte del deudor y el cobro mediante un procedimiento de ejecución forzosa.

Ambos procedimientos son concurrentes en la realización del crédito tributario, pero no alternativos, ya que para el desarrollo de uno de ellos es presupuesta la finalización del plazo fijado para el otro.

Junto con estos procedimientos pueden coexistir, de forma eventual, otros procedimientos de recaudación distintos, a pesar de que algunos de ellos se desarrollen en su seno: unos a instancia del obligado al pago y otros de oficio. Tal cosa ocurre, entre otros, con el procedimiento para la concesión de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda tributaria, el procedimiento para la concesión de compensación a instancia del obligado al pago, el procedimiento para aceptar el pago de las deudas tributarias mediante bienes integrantes del patrimonio histórico español y el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, que se inicia de oficio. Incluso pueden existir otros procedimientos, como el de obtención de información.

Actos internos en período voluntario

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

3. La recaudación en período voluntario

3.1. El ingreso en período voluntario

El procedimiento de recaudación en **período voluntario**¹¹ consiste en el ingreso de la deuda tributaria liquidada y notificada al obligado tributario o bien en el ingreso de una deuda autoliquidada por el propio obligado, dentro de los plazos establecidos a tal efecto y con los medios admitidos en nuestro ordenamiento.

⁽¹¹⁾Artículos 60 a 65 y 160 LGT

Este procedimiento se **caracteriza** por las siguientes notas:

- a) La Administración no actúa, en este caso, coercitiva o compulsivamente sobre el obligado al pago, sino que se conceden unos plazos al obligado tributario para que efectúe el ingreso de la deuda de forma voluntaria.
- b) La Administración mantiene una actitud eminentemente pasiva, al aguardar simplemente el pago por parte de los obligados. Además, puede o no poner fin a la gestión tributaria, en función de si tiene lugar o no el pago de la deuda. En caso de que no se produzca el ingreso de forma voluntaria, se efectuará el cobro por el procedimiento de apremio, cuyo término pone fin a la gestión.

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

- a) Por mediación de liquidaciones notificadas por la Administración, la liquidación administrativa constituye el presupuesto de exigibilidad, así como el acto que da comienzo al procedimiento de recaudación en período voluntario.
- b) Mediante autoliquidación por el obligado tributario, en cuyo caso el presupuesto de exigibilidad de la deuda será este acto del obligado que inicia, al mismo tiempo, el procedimiento de gestión y el del pago de la deuda. La exigibilidad se produce por imperativo legal.

El momento concreto del inicio del procedimiento de recaudación en período voluntario se produce por las siguientes circunstancias¹²:

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

⁽¹²⁾Artículo 68.1 RGR

- La notificación, individual o colectiva, de la liquidación al obligado al pago.
- La apertura del respectivo plazo recaudatorio cuando se trate de los recursos que sean objeto de notificación colectiva y periódica.
- La fecha de comienzo del plazo señalado reglamentariamente para su presentación tratándose de autoliquidaciones.

La **finalización** del procedimiento de recaudación en período voluntario tiene lugar¹³:

⁽¹³⁾Artículo 68.2 RGR

- El día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso señalados en el artículo 62 de la LGT.
- El día de finalización del plazo en los tributos de cobro periódico de notificación colectiva.
- El día de finalización del plazo para la presentación de las autoliquidaciones.

3.2. Objeto y forma del pago

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



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

a) Como componentes esenciales de la deuda tributaria se encuentran no sólo la cuota liquidada, sino también los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

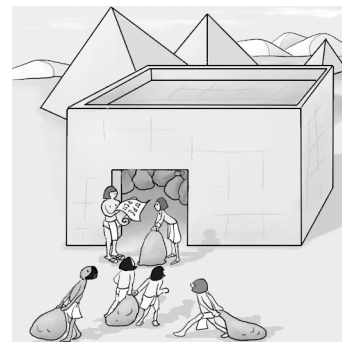
El objeto del ingreso tributario es, en todo caso, una suma de dinero determinada.

b) Asimismo, existen otros elementos que pueden accidentalmente llegar a integrar la deuda tributaria, entre los que se encuentran los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, los recargos por declaración extemporánea, los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo. En cualquier caso, se excluyen las sanciones pecuniarias.

2) **Forma del pago.** El pago de la deuda tributaria podrá realizarse por los siguientes medios¹⁴:

⁽¹⁴⁾Artículo 60 LGT

- Generalmente, en efectivo. Cuando el pago deba realizarse en efectivo, se podrá hacer siempre en dinero de curso legal. Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, cuando así se establezca de forma expresa en una norma tributaria: cheque; tarjeta de crédito y débito; transferencia bancaria y domiciliación bancaria (art. 34.1 RGR).
- Mediante el empleo de efectos timbrados, cuando así se disponga reglamentariamente. Así sucede en el ITPAJD.
- En especie, solamente cuando así lo prevea la ley y siguiendo el procedimiento detallado en el artículo 40 RGR. Se prevé dicha posibilidad en el caso del IRPF, IS e ISD.



El pago de la deuda tributaria se podrá hacer en especie, cuando la ley lo prevea.

Solicitud de pago en especie

El obligado tributario que desee acogerse a esta última modalidad de pago, debe solicitarlo al órgano de recaudación competente y debe aportar la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos, en principio, por el órgano competente del Ministerio de Cultura. La solicitud puede presentarse tanto en período voluntario como en ejecutivo y la resolución debe notificarse en el plazo de seis meses. Si se dicta acuerdo de aceptación del pago en especie, su eficacia queda condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos.

Los supuestos en los que es inadmisibles la solicitud del pago en especie se encuentran determinados en el artículo 40.2 RGR.

La resolución debe notificarse en el plazo de seis meses. Según la STS de 7 de marzo de 2017, la decisión de aceptar o no este tipo de pago es discrecional, dado que la Administración no puede ser obligada a aceptarlo, si bien está obligada a motivar su no aceptación.

La elección de uno u otro medio no depende exclusivamente de la voluntad del obligado tributario ni de la Administración, sino que es la normativa reguladora de cada tributo la que lo determina o permite. A falta de disposición, el pago deberá realizarse en efectivo¹⁵.

⁽¹⁵⁾Artículo 60 LGT

3.3. Lugar y plazos del pago

1) Lugar del pago. Respecto al lugar del ingreso¹⁶, éste se realizará:

- En las cajas del órgano competente para su admisión.
- En la entidad autorizada (entidad de depósito que presta el servicio de caja en las delegaciones de Hacienda o las entidades colaboradoras).

⁽¹⁶⁾Artículo 12 RGR

2) Plazos del pago. Los plazos de ingreso en período voluntario son los siguientes¹⁷:

⁽¹⁷⁾Artículo 62 LGT

- En caso de liquidación administrativa notificada al obligado tributario, el plazo se iniciará a partir de la fecha de notificación, y se extenderá:
 - Desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación entre los días 1 a 15 de cada mes.
 - Desde la fecha de notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o el inmediato hábil siguiente, si se ha recibido la notificación entre los días 16 y último de cada mes.
- En caso de liquidación de tributos aduaneros, se inicia igualmente al ser notificada la liquidación, que abarca los plazos que fija su propia normativa (30 días desde que son contraídas, según el artículo 8 del RDL 1299/1986, de 28 de junio).
- Si se trata de tributos autoliquidados por los sujetos pasivos, los plazos son los señalados en las normas reguladoras de cada tributo.
- Para tributos de notificación colectiva y periódica, los correspondientes períodos cobratorios serán los que estén establecidos en sus normas reguladoras; se señala con carácter general que, cuando las mismas no establezcan un plazo concreto, éste será único y abarcará desde el día 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior. No obstante, la Administración competente podrá modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.
- En el caso de deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, si no se dispone otro plazo en su regulación especial, se satisfacen simultáneamente con la realización del hecho imponible, por la propia mecánica del medio de pago.

Cómputo de los plazos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, éstos se entenderán hábiles (no naturales), de los que hay que excluir los sábados, que se consideran inhábiles.

Ejemplos

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

4. Consecuencias de la falta de pago. El cumplimiento extemporáneo

4.1. Consecuencias de la falta de pago

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

1) Que se devengan los intereses de demora¹⁸.

(18) Artículo 26.1 LGT

2) Que se inicie el período ejecutivo¹⁹.

(19) Artículo 161.1 LGT

3) Que el comienzo del período ejecutivo determine el devengo de los recargos del período ejecutivo (de un 5%, 10% o 20%)²⁰.

(20) Artículo 161.4 LGT

4) Una vez abierto el período ejecutivo, que sea posible empezar el procedimiento de apremio²¹.

(21) Artículo 161.3 LGT

5) Finalmente, que se dé comienzo al período de prescripción para exigir el pago de la deuda²².

(22) Artículo 67.1 LGT

4.2. Inicio del período ejecutivo

En líneas generales, el período ejecutivo comienza como consecuencia de que el deudor haya dejado transcurrir el plazo de pago en período voluntario sin haber pagado la deuda. No obstante, esta afirmación debe matizarse en el sentido de que, para que una deuda se pueda reclamar en período ejecutivo, es preciso que se trate de una deuda cuya existencia y cuantía sea conocida por la Administración²³.

(23) Artículo 161.1 LGT

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

Asimismo, la normativa tributaria recoge algunos supuestos en los que, por una actuación del obligado tributario, no llega a iniciarse el período ejecutivo temporalmente:

1) La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación dentro del período voluntario, impide el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de los correspondientes expedientes²⁴.

(24) Artículo 161.2 LGT

2) De igual modo, la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción impide el comienzo del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya transcurrido el plazo de pago voluntario²⁵.

(25) Artículo 161.2 LGT

3) En tercer lugar, cuando el interesado impugna una deuda tributaria en vía de reposición o en vía económico-administrativa. En estos casos, la ejecución del acto impugnado queda suspendida automáticamente si se garantiza el importe de dicha deuda²⁶.

(26) Artículos 224 y 233 LGT

4) Y, finalmente, la solicitud de pago en especie presentada en período voluntario junto con los correspondientes documentos impide el inicio del período ejecutivo²⁷.

(27) Artículo 40 RGR

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

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

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

	Pago de la deuda	Consecuencias
	Presentación fuera del período voluntario e ingreso posterior*	<ul style="list-style-type: none"> • Recargos por pago extemporáneo • Intereses de demora • Recargos del período ejecutivo • <i>Inicio del período ejecutivo: al día siguiente de la presentación</i>
	Ni presentación ni ingreso	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobación: liquidación de la deuda descubierta • Intereses de demora • Sanción tributaria

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

4.3. Interés de demora y recargos del período ejecutivo

Una vez que se inicia el período ejecutivo, se devengan y, en su caso, son exigibles los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo, si bien los primeros se devengan con la finalización del período voluntario²⁸, mientras que los segundos se devengan cuando se inicia el período ejecutivo²⁹.

⁽²⁸⁾ Artículo 26.1 LGT

⁽²⁹⁾ Artículo 28.1 LGT

En este sentido, el artículo 161.4 de la LGT señala que el comienzo del período ejecutivo determina la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio. Esto significa que el hecho de que se devenguen los intereses de demora no conlleva necesariamente su exigibilidad, ya que, en función de cuál sea la conducta del obligado (si paga o no, o en qué momento lo hace), podrán no ser exigidos³⁰. Y por lo que respecta a los recargos del período ejecutivo, si bien se devengan por el inicio del período ejecutivo, dependiendo también de la conducta del obligado, la cuantía de los recargos exigidos será variable.

⁽³⁰⁾ Artículo 27 LGT

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

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

- Se trata de obligaciones tributarias accesorias, según se desprende del artículo 17.3 de la LGT, puesto que no siempre se devengan.
- Son indisponibles para la Administración y para el obligado tributario. Es decir, ni la Administración ni el obligado tributario pueden alterar el régimen jurídico (presupuesto de hecho y cuantía) de los mismos, dado el carácter y origen legal de la prestación tributaria (art. 17.4 LGT).

1) Interés de demora

El **interés de demora**, según define la LGT³¹, es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios, y a los sujetos infractores, como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar, una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

⁽³¹⁾ Artículo 26.1 LGT

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

Ahora bien, el artículo 26.4 de la LGT excluye los intereses de demora en los casos de incumplimiento por parte de la Administración del plazo de resolución, desde el momento del incumplimiento hasta el día en que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. De forma expresa, se excluye esta previsión en los supuestos de incumplimiento del plazo para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Ámbito de aplicación del artículo 26.4 LGT

En concreto, se aplica a los supuestos de resolución de la solicitud de compensación, el acto de liquidación, o la resolución de los recursos administrativos siempre que se haya acordado la suspensión del acto.

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

La constitucionalidad del interés de demora

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

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

- 1) Con antelación al período por el que se exigen, si es posible su determinación (aplazamiento y fraccionamiento de pago, suspensión por tiempo determinado...).
- 2) Si no es posible, deberá esperar a que se produzca el ingreso para conocer el período correspondiente (incumplimiento del obligado tributario, de las entidades colaboradoras...).

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

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

Cálculo del interés de demora

¿Cómo se calcula el interés de demora? Existen varias reglas para ello. Aunque las LPGE fijan el tipo anual del interés de demora, debe señalarse que éste se calcula día a día, por lo que habrá que ver cuál es la cantidad total que se debe en concepto de intereses de demora por los días transcurridos del año.

En cuanto a la base para su cálculo, es el importe no ingresado en plazo o la cuantía de la devolución cobrada improcedente³². Por lo tanto, para su cálculo no se tiene en cuenta el recargo de apremio, ni al contrario.

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

Cuando el interés de demora se extiende a más de un año natural, se plantea el problema de qué tipo se aplica, ya que las LPGE suelen fijar uno distinto para cada año. Con anterioridad a la modificación de la LGT de 1963 por obra de la Ley 25/1995, el artículo 58.2.b) de la LGT establecía que el interés aplicable era el vigente el día en que comenzara su devengo, por lo que parecía deducirse que siempre se aplicaba el mismo tipo de interés. En cambio, en la actualidad, el interés es el vigente a lo largo del período en que se devengue, es decir, el interés podrá variar a lo largo del período de exigencia al aplicarse distintos tipos en función del año natural de que se trate³³.

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

Momento inicial y final de la exigencia de los intereses suspensivos

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

2) Recargos del período ejecutivo

El interés legal del dinero

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

Lectura recomendada

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

⁽³²⁾ Artículo 26.3 LGT

⁽³³⁾ Artículo 26.6 LGT

Los **recargos del período ejecutivo**³⁴ son una prestación accesoria consistente en un porcentaje fijo, de tres cuantías diferentes, que no tiene en cuenta los días de retraso en el pago (a diferencia de lo que sucede en el caso de los intereses de demora que se devengan día a día de retraso); si bien para su cálculo se estima el momento o fase en que se paga la deuda. Por lo tanto, se devengan con el inicio del período ejecutivo, pero el recargo exigible (entre los tres posibles) depende del momento en que se paga, a los efectos de estimular el pago, aunque sea tardío.

⁽³⁴⁾Artículo 28 LGT

Las **clases** de los recargos del período ejecutivo son las siguientes:

- a) Recargo ejecutivo: si el obligado tributario efectúa el ingreso antes de que se le notifique la providencia de apremio, es decir, antes de que se inicie el procedimiento ejecutivo, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 5%.
- b) Recargo de apremio reducido: si el obligado tributario efectúa el ingreso en los plazos del procedimiento de apremio, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 10%.
- c) Recargo de apremio ordinario: si el ingreso no se produce en uno de estos momentos, el recargo pasa a ser del 20% y se exigen los intereses de demora.

Lectura recomendada

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

Devengo y exigibilidad de los recargos del período ejecutivo

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

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

Los recargos del período ejecutivo son incompatibles entre sí, aunque son compatibles con el interés de demora. Se calculan sobre el importe de la deuda no ingresada en período voluntario³⁵.

⁽³⁵⁾Artículo 28.1 LGT

Su **fundamento** radica en la necesidad de tutelar el interés público subyacente en la satisfacción del crédito tributario y en indemnizar a la Administración por los gastos que supone abrir el procedimiento de apremio. No obstante, parte de la doctrina ha criticado acertadamente dicha naturaleza indemnizatoria, pues en algún caso (fundamentalmente, en el supuesto del recargo de

apremio ordinario, que se acumula a los intereses de demora) parece que responde a una función sancionadora o, como mínimo, disuasoria del pago extemporáneo en el procedimiento de apremio.

No se devengan los recargos del periodo ejecutivo cuando se trata de deudas de titularidad de otros estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, a no ser que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa³⁶.

⁽³⁶⁾Artículo 28.6 LGT

4.4. El cumplimiento extemporáneo

De acuerdo con la definición ofrecida por la LGT³⁷, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

⁽³⁷⁾Artículo 27.1 LGT

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

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

Supuestos de cumplimiento extemporáneo

- El caso del sujeto que, estando obligado a presentar una autoliquidación, omite totalmente esta presentación en el plazo reglamentario, y deja, por tanto, de ingresar la deuda que hubiera resultado de la misma, pero posteriormente presenta una complementaria para subsanar su omisión.
- Equiparable al caso anterior es el de quien, en un procedimiento de autoliquidación, la presenta en plazo, pero con errores u omisiones o falseamiento de datos, que dan lugar a un ingreso inferior al debido. Este sujeto puede, antes de que Hacienda descubra su comportamiento irregular, presentar una autoliquidación complementaria (en el sentido estrictamente literal, porque viene a complementar la inicialmente presentada) que sustituirá a la anterior.
- El tercer caso se produce cuando la deuda no se exige en un procedimiento de autoliquidación (a diferencia de los dos supuestos anteriores), sino en uno de corte clásico, con simple declaración del hecho imponible y de sus elementos para que la Administración proceda a dictar el acto de liquidación. En este caso, la ley admite el tratamiento de declaración complementaria para la presentada espontáneamente fuera de plazo por parte de quien omitió el cumplimiento puntual de su deber.
- El mismo trato que en el caso anterior tiene quien presenta una declaración incorrecta (por ejemplo, una declaración de alta en el IAE en un epígrafe distinto del que le correspondía), que da lugar a una liquidación administrativa por importe inferior al legalmente debido. En este caso, el sujeto podrá rectificar su declaración inicial y beneficiarse del trato dispensado para las declaraciones complementarias, en tanto no exista requerimiento por parte de la Administración.

Lectura recomendada

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

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

a) No debe existir requerimiento previo administrativo, entendiéndose por tal, como señala el artículo 27.1 de la LGT, "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". Por consiguiente, tienen la condición exclusivamente de declaraciones complementarias aquellas que son presentadas por el sujeto de forma espontánea.

b) Las declaraciones extemporáneas deben identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deben contener únicamente los datos relativos a dicho período³⁸. De acuerdo con la jurisprudencia (STS de 6 de febrero de 2012, entre otras), sólo resultan procedentes estos recargos cuando la declaración extemporánea tenga como resultado una cantidad a ingresar.

(38) Artículo 27.4 LGT

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

(39) Artículo 191.6 LGT

Constituye infracción leve³⁹ la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos mencionados en el artículo 27.4 LGT.

En lo tocante a los **efectos** de la presentación de declaraciones complementarias, consisten básicamente en la aplicación de una serie de recargos, como norma general, únicos y, en su caso, de otras prestaciones, como son los intereses de demora⁴⁰.

(40) Artículo 27.2 LGT

Cálculo de los recargos por cumplimiento extemporáneo

Los recargos del artículo 27 de la LGT se calculan en función del tiempo transcurrido desde la finalización del período voluntario de pago hasta el momento de la presentación de la declaración complementaria:

- Si el ingreso se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del período de ingreso voluntario, se aplicará un recargo respectivo del 5%, 10% o 15%, sin los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario hasta el momento del ingreso, ni sanciones. De ahí la denominación de *recargo único*.
- Si el ingreso se efectúa después de los 12 meses, se exigirá un recargo del 20%, sin sanciones, aunque son exigibles los intereses de demora generados a partir del momento que se cumple el año, desde la finalización del período voluntario hasta el día del pago extemporáneo.

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

Por ejemplo, una deuda tributaria de 10.000 € cuyo plazo de ingreso voluntario finaliza el día 1 de julio de 2015. El interés de demora en el año 2015 es del 4,375% y en el 2016 es del 3,75%.

	Un día	Hasta 3 meses	De 3 a 6 meses	De 6 a 12 meses	1 año y 1 día
5 %	500 €	500 €			
10 %			1.000 €		
15 %				1.500 €	
20 % + intereses					2.000 € + 1,03 €

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

Los intereses de demora

En este ejemplo, serán de:
 $10.000 \text{ €} \times (1/365) \times 3,75\% = 1,03 \text{ €}$.

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

Ejemplo

Un obligado tributario presenta su autoliquidación dos meses después de la finalización del período voluntario, pero no realiza el ingreso. Al cabo de otros dos meses, recibe la notificación de la providencia de apremio. Finalmente, realiza el pago de la deuda tres meses después de recibirla. En este supuesto, el obligado deberá satisfacer, además de la deuda inicial, el recargo por declaración extemporánea del 5%, el recargo de apremio ordinario del 20% y los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo (el día siguiente a la presentación de la autoliquidación sin ingreso) hasta el momento del pago de la deuda.

Por último, debe señalarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el apdo. 5 del art. 27 LGT, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el importe de los recargos **se reducirá en un 25 por 100** siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el período voluntario correspondiente, respectivamente.

Por lo que se refiere a la **naturaleza jurídica** de los recargos por declaraciones extemporáneas, hay que señalar que cabe cuestionarse si se trata o no de sanciones. Esta cuestión es importante en orden a la aplicación de los principios

del derecho sancionador y, sobre todo, en el ámbito procedimental, ya que si los recargos tienen naturaleza de sanción, sería inadmisibles su imposición de plano, esto es, sin audiencia del interesado, como sucede en la actualidad.

La naturaleza resarcitoria, disuasoria o represiva de los recargos

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la naturaleza de estos recargos, en la STC 164/1995, de 13 de noviembre, y en la STC 198/1995, de 21 de diciembre, aunque su juicio está referido a la redacción establecida en 1986 (que contemplaba un recargo del 10% en concepto de interés de demora mínimo).

Mantiene el Tribunal Constitucional que tal recargo cumple una doble función. Tiene un cometido resarcitorio del retraso, por un lado, y, por otro, una función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. No existe, en su opinión, finalidad represiva y, por lo tanto, no se puede reconducir al campo de las sanciones.

5. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

5.1. Concepto y deudas aplazables

La LGT⁴¹ posibilita que el pago de las deudas tributarias pueda ser aplazado o fraccionado, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago en los plazos establecidos. Ambas figuras reciben un mismo tratamiento, a pesar de ser conceptualmente distintas.

⁽⁴¹⁾Artículo 65 LGT

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

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

Fraccionamiento automático del pago

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

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

En cuanto a las **deudas aplazables**, lo son todas las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo. Por lo tanto, cabe solicitar aplazamiento y fraccionamiento con independencia del momento procedimental en que se halle la deuda, del tipo de tributo de que se trate, e incluso si estamos ante una deuda tributaria con todo el contenido del artículo 58 de la LGT, una deuda tributaria en el sentido estricto (cuota o recargos sobre la base o la cuota) o bien simplemente una prestación accesoria de la deuda, en sentido estricto⁴².

⁽⁴²⁾Artículos 65.1 LGT y 44.2 RGR

Lectura recomendada

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

Deudas que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento

No obstante, se exceptúan determinadas deudas de la posibilidad de obtener aplazamiento o fraccionamiento⁴³. En ningún caso podrán aplazarse las deudas que se cobren por medio de efectos timbrados, en las que por la propia mecánica del pago, en ningún supuesto puede plantearse el aplazamiento o el fraccionamiento.

⁽⁴³⁾Artículos 65.2 LGT y 44.3 RGR

Por regla general, tampoco podrán aplazarse las deudas retenidas o que hubieran debido retenerse o ingresarse a cuenta (especialmente, cuando se trata de retenciones a cuenta del IRPF o del IS), aunque excepcionalmente se puede conceder el aplazamiento en los casos y en las condiciones previstos en la normativa tributaria. Estas circunstancias excepcionales que justifican que se conceda el aplazamiento coinciden con los supuestos de dispensa

de garantía: riesgo para la capacidad productiva o el nivel de empleo o grave quebranto para los intereses de la Hacienda.

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

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

5.2. Motivos de su solicitud y competencia para su resolución

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

La apreciación de las dificultades económico-financieras

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

La **competencia** en la tramitación y resolución del expediente de aplazamiento de las deudas tributarias que sean gestionadas por la AEAT corresponde a ésta con carácter general⁴⁴.

Una condición necesaria para la concesión del aplazamiento es que el sujeto que lo solicita preste **garantía** suficiente para asegurar el pago⁴⁵.

Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias

Las garantías para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias se encuentran reguladas en los artículos 82 de la LGT y 48 del RGR. Deben formalizarse en el plazo de 2 meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

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

Carácter del aplazamiento

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

⁽⁴⁴⁾ Artículo 45 RGR

⁽⁴⁵⁾ Artículo 65.3 LGT

⁽⁴⁶⁾ Artículo 48.2 y 5 RGR

⁽⁴⁷⁾ Artículo 48.2 RGR

a la Administración que adopte las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT en sustitución de las garantías anteriores.

Su importe debe cubrir el de la deuda en período voluntario y los intereses de demora que genera el aplazamiento, más un 25% de la suma de ambos conceptos; si se trata de un aval, la vigencia de la garantía habrá de exceder al menos seis meses el plazo concedido⁴⁶. La garantía debe cubrir, pues, no sólo la deuda objeto de aplazamiento y fraccionamiento, sino también los intereses de demora que se generan hasta el momento del ingreso; incluso los intereses de demora generados entre el período máximo de resolución y la resolución, ya que se no se aplica la regla contenida en el artículo 26.4 de la LGT, según la cual no se exige interés de demora cuando el retraso sea imputable al incumplimiento de los plazos por parte de la propia Administración tributaria.

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

A su vez, si la deuda se encuentra en período ejecutivo, deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del período ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5% de la suma de ambas partidas.

Por otro lado, también se exige que en el caso de concurso del obligado tributario⁴⁷, se aporte declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.

Finalmente, en algunos supuestos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente (art. 82.2.a) LGT). Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente a través de Orden del ministro de Economía y Hacienda, en atención a la distinta naturaleza de las mismas. Ahora bien, según el artículo 82.2.a) LGT, esta excepción puede limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. El límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento es de 30.000 euros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre.

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

5.3. Procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento

El procedimiento del aplazamiento o fraccionamiento se **inicia** con la petición del obligado tributario dirigida a la Delegación o Administración de la AEAT en que haya de producirse el ingreso, que se presenta durante el período voluntario si la deuda se encuentra incurso en el mismo, o bien en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados, si la deuda está incurso en la vía de apremio.

La **tramitación** del expediente incoado a raíz de la solicitud, con eventual requerimiento para subsanar las deficiencias, en un plazo de 10 días, se llevará a cabo por los órganos recaudadores⁴⁸, que comprobarán las dificultades económico-financieras, la suficiencia de garantías o, si procede, su exención, solicitando los informes técnicos que fueran precisos. Además, podrán adoptar medidas cautelares, de conformidad con lo previsto en el art. 49 RGR.

⁽⁴⁸⁾Artículo 46 RGR

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

A tenor de lo indicado en el artículo 46.8 RGR, cuando el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión en el ámbito

de la revisión en vía administrativa, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.

La **resolución** se adoptará por el órgano correspondiente en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud. Si la resolución es positiva, se notificará al interesado con expresión de las consecuencias a que haya lugar y los plazos, pudiendo modificar los plazos solicitados en la petición. Igualmente se notificará al interesado si resulta denegatoria⁴⁹.

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

Consecuencias de la presentación de la solicitud

La solicitud⁵⁰ formulada en período voluntario produce efectos suspensivos del período de ingreso. No procede emitir la providencia de apremio ni exigir recargos del período ejecutivo porque no se inicia el período ejecutivo. Sin embargo, sí que se devengan intereses de demora.

La solicitud formulada en período ejecutivo no produce efectos suspensivos del procedimiento de apremio. Por lo tanto, la Administración podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio. No obstante, lo lógico será paralizar las actuaciones de enajenación hasta la resolución de tal solicitud (aunque este precepto se refiere a que "podrán" paralizarse las actuaciones). La deuda incluye los recargos del período ejecutivo.

Consecuencias de la concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento

Si se concede el aplazamiento⁵¹, habrá de ingresarse la deuda en los plazos señalados en la resolución, que, en todo caso, deben coincidir con los días 5 ó 20 del mes. En la notificación de la concesión se incorpora el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos.

Una vez finalizado el plazo concedido sin que se efectúe el pago, se estará a lo dispuesto en el art. 54 RGR, tanto para los plazos de aplazamiento como de fraccionamiento.

Cuando la resolución dictada es denegatoria, si la solicitud se presenta en período voluntario, se inicia el plazo de ingreso en período voluntario. Si se ingresa la deuda en dicho plazo, se liquidan los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de ingreso realizado en el plazo abierto con la notificación de la denegación. En cambio, si la solicitud se presenta en período ejecutivo, se inicia el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

⁽⁴⁹⁾Artículos 104.1 LGT y 52.6 RGR

Plazo de resolución

A pesar de que el artículo 55.5 del RGR señala un plazo de siete meses, por aplicación del artículo 104.1 de la LGT, el plazo debe ser de seis meses.

⁽⁵⁰⁾Artículo 65.5 LGT

⁽⁵¹⁾Artículo 54 RGR

6. Iniciación del procedimiento de apremio

6.1. El procedimiento de apremio

Cuando la deuda no es satisfecha en los plazos del procedimiento de recaudación en período voluntario, nace el derecho-deber de la Administración tributaria para actuar coercitivamente sobre el obligado al pago y su patrimonio mediante el procedimiento de ejecución forzosa, regulado en los artículos 163 a 173 de la LGT y 93 y siguientes del RGR. En rigor, se trata más bien de un procedimiento encaminado a la ejecución patrimonial y no al pago.

El **procedimiento de apremio** es el que sigue al de recaudación en período voluntario, y que tiene por finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir las deudas no satisfechas. El inicio del período ejecutivo tiene la virtualidad de otorgar a la Administración la facultad (derecho-deber) de exigir las deudas líquidas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago⁵².

⁽⁵²⁾Artículo 161.3 LGT

Delito fiscal y apremio

El apartado primero de la Disposición Adicional 10.^a de la LGT prevé que la exigencia de un tributo como consecuencia de una sentencia judicial por delito fiscal se exigirá por la vía de apremio.

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

⁽⁵³⁾Artículo 163.1 LGT

1) Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, correspondiendo a la Administración la competencia privativa para entender del mismo así como para resolver todas sus incidencias⁵³.

2) Es un procedimiento que se impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solamente se suspende en los supuestos previstos en las normas⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Artículo 163.3 LGT

3) Si, durante su desarrollo, se declara la nulidad de algunas actuaciones, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad⁵⁵. Por otra parte, las actuaciones del procedimiento de apremio no quedan afectadas por la anulación de los recargos u otros elementos de la deuda diferentes de la cuota o las sanciones.

⁽⁵⁵⁾Artículo 166 LGT

Lectura recomendada

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

4) Tiene naturaleza ejecutiva (no es un procedimiento cognitivo), de forma que en el mismo no tienen cabida motivos de oposición relativos a la existencia o cuantía de la deuda (excepto los referentes al pago o extinción). Tan sólo pueden oponerse aquellos motivos enumerados taxativamente por las normas (al igual que en la suspensión) y que están relacionados con el propio procedimiento, tales como su indebido inicio o defectos en su desarrollo. Como

consecuencia de este carácter coercitivo, la Administración, con el fin de hacer efectivos los créditos tributarios objeto de recaudación, podrá emplear los medios coactivos de que dispone sobre el patrimonio del deudor (embargo), a excepción de los bienes declarados inembargables por ley.

5) Estamos en presencia de un procedimiento autónomo, es decir, no acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Asimismo, tampoco se suspenderá por el inicio de aquellos, a excepción de cuando proceda de conformidad con la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales y con las normas referentes a la concurrencia de procedimientos⁵⁶. Sin embargo, resulta procedente acumular varios procedimientos de apremio seguidos contra un deudor por diferentes deudas tributarias en uno solo.

⁽⁵⁶⁾ Artículo 163.2 LGT

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

La constitucionalidad del procedimiento de apremio

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

6.2. Concurrencia de procedimientos ejecutivos

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

Para solucionar esta segunda cuestión, la LGT⁵⁷ contiene las siguientes **reglas**, en función de si se trata de procedimientos singulares o universales:

⁽⁵⁷⁾ Artículo 164 LGT

a) Cuando concurra con otros procedimientos o procesos singulares de ejecución, se atiende a la prioridad en el tiempo de los embargos, esto es, a la antigüedad, tomando como referencia para estos efectos la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho, de forma que sólo será preferente el procedimiento de apremio para la ejecución si el embargo efectuado en el seno del mismo es el más antiguo. La preferencia sólo alcanza, en tales casos, a los bienes o derechos que hayan sido embargados.

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

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

El procedimiento concursal

Según el artículo 55. 1 de la Ley Concursal, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. No obstante, hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En estos casos, no será posible dictar la providencia de apremio y no se devengará el recargo correspondiente. Y como señala el artículo 164.4 de la LGT, el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda pública el derecho de abstención en los procesos judiciales.

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

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

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

6.3. Presupuestos para el inicio del procedimiento de apremio

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

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

1) **Presupuesto material.** Para que la Administración pueda iniciar el procedimiento de apremio, necesariamente debe haberse abierto antes el período ejecutivo por la falta de pago en período voluntario. Por lo tanto, el presupuesto material para iniciarse la vía de apremio viene constituido por la falta de ingreso de la deuda en el plazo voluntario de pago. Además, esta deuda no satisfecha debe ser una deuda conocida por la Administración, esto es, exigible y líquida, bien porque haya sido liquidada por la propia Administración, bien porque el obligado tributario haya presentado su autoliquidación sin efectuar el oportuno ingreso.

2) **Presupuesto formal.** Se trata del título ejecutivo notificado al obligado. Como señala el artículo 167.1 de la LGT, "el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario". Se trata del acto administrativo de requerimiento al pago y de apercibimiento al obligado de que, en caso de que no pague en el plazo señalado en la propia providencia, que se le concede como una nueva y última oportunidad, la Administración ejecutará su patrimonio. Es decir, la providencia de apremio, que posee el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio. Tiene igual fuerza ejecutiva que la sentencia judicial a efectos de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado al pago⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Artículo 167.2 LGT

La providencia de apremio

Implica el despacho de la ejecución contra el patrimonio del deudor, de forma acorde con la naturaleza de dicho procedimiento. Es dictada por los jefes de la dependencia de recaudación de la AEAT.

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

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

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

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

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

El artículo 167.1 de la LGT establece que la providencia debe ser **notificada** al deudor. Ahora bien, la falta de notificación, que se había considerado como una causa de nulidad absoluta del procedimiento⁵⁹, es ahora un mero requisito subsanable. En efecto, el artículo 167.3 de la LGT no incluye la ausencia de

⁽⁵⁹⁾STS de 25 de abril de 1987

⁽⁶⁰⁾Artículo 170.3 LGT

notificación entre los motivos de oposición contra la procedencia de la vía de apremio, sino como motivo de impugnación de la diligencia de embargo⁶⁰. En definitiva, la falta de notificación de la providencia de apremio resulta ser un simple defecto subsanable.

6.4. Oposición del deudor y del tercero al procedimiento

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

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

A su vez, la oposición del **deudor** puede subdividirse en:

a) Oposición a la procedencia de la ejecución⁶¹, materializada mediante la impugnación de la providencia de apremio. Es decir, se discute la posibilidad de que la Administración utilice el procedimiento ejecutivo para la recaudación. Son motivos tasados. Se trata de determinar la licitud de la ejecución y, en su caso, ordenar bien su continuación si se estima procedente, en el caso que se haya suspendido o paralizado el proceso, o bien su improcedencia.

⁽⁶¹⁾Artículo 167.3 LGT

Motivos de oposición a la providencia de apremio

El art. 167.3 LGT establece que contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

El primero de los motivos de impugnación es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. En ambos supuestos no será procedente el procedimiento de apremio al haber desaparecido su objetivo, que es lograr el cumplimiento forzoso de la obligación tributaria. En el caso de la prescripción del derecho a exigir el pago, en realidad, su mención es superflua, dado que constituye una forma de extinción de las deudas tributarias; y, en consecuencia, está incluida en el motivo de oposición anterior.

El segundo de los motivos es la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

El tercer motivo de oposición, es la falta de notificación de la liquidación. En cuanto a este motivo, debe señalarse que para que el acto administrativo de liquidación pueda servir de base al procedimiento ejecutivo es necesario que, además de ser válido, sea eficaz. Eficacia que queda supeditada a la notificación del mismo al particular. Esto supone que en aquellos casos en que no exista una notificación correcta de la liquidación, ésta resulta ineficaz, y, por tanto, puede oponerse el particular.

Asimismo, puede alegarse, como motivo de oposición, la anulación de la liquidación. En estos casos, al anularse la liquidación, no existe acto administrativo que ejecutar. No obstante, cuando se dicte una nueva liquidación y la deuda esté incurso en el periodo ejecutivo, ya será posible proceder a su ejecución.

Finalmente, puede alegarse el error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada. En cambio, la falta

de notificación de la providencia de apremio, según el art. 170.3 LGT, es un motivo para impugnar la diligencia de embargo.

b) Oposición a los concretos actos ejecutivos. En ella, simplemente se discute la regularidad de los actos del procedimiento. En principio, no son motivos tasados, ya que no debería existir ninguna especialidad respecto del régimen general de impugnación de los actos de aplicación de los tributos. Sin embargo, se recogen algunas especialidades a la hora de impugnar determinados actos del procedimiento de apremio, como la diligencia de embargo y el acuerdo de enajenación de bienes y derechos embargados, consistentes en la limitación de los motivos de impugnación⁶².

⁽⁶²⁾ Artículos 170.3 y 172.1 LGT, respectivamente

Motivos de oposición a la diligencia de embargo

La diligencia de embargo, que ha ocupado el lugar de la providencia de embargo, sólo será impugnabile por los siguientes motivos, según el art. 170.3 LGT: en primer lugar, la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; en segundo lugar, la falta de notificación de la providencia de apremio; en tercer lugar, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo; y, por último, la suspensión del procedimiento de recaudación.

Puede criticarse a este precepto que si este acto de trámite que contiene una descripción de hechos puede ser impugnado, parece que, en la práctica, este acto incorpora parte del contenido de la desaparecida providencia de embargo. Con lo cual se desnaturaliza, en cierto modo, su contenido. Además, los motivos que contempla son superfluos, pues recogen lo ya señalado para impugnar la providencia de apremio o pueden deducirse de la regulación de las normas generales de los recursos en materia tributaria.

Respecto a la oposición llevada a cabo por **terceras personas** ajenas al procedimiento ejecutivo, se trata de las tercerías de dominio y de mejor derecho⁶³.

⁽⁶³⁾ Artículo 165.3 a 5 LGT

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

Resolución de las tercerías

La resolución⁶⁴ se adoptará en un plazo de seis meses desde que se promovió y se notificará al tercero. Si es favorable dicha resolución:

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

⁽⁶⁴⁾ Artículo 120.2 RGR

Lectura recomendada

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

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

1) No puede alegarse en este momento la procedencia de la deuda (hecho imponible, exenciones) o su cuantía (base imponible o liquidable, tipo impositivo, bonificaciones o deducciones), dado que son cuestiones que ya deberían

estar resueltas en la fase declarativa o de liquidación; sólo es posible alegar la procedencia del propio procedimiento y sus actos, ya que estamos en presencia de una fase ejecutiva.

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

Asimismo, sólo por motivos cualificados y excepcionales cabe suspender el procedimiento (art. 73 RGR). Una vez iniciado el procedimiento, sólo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en el RGR.

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

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

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

6.5. El ingreso en el procedimiento de apremio

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

Los **plazos** para realizar el ingreso en vía de apremio son los siguientes⁶⁵:

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

Lectura recomendada

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

⁽⁶⁵⁾ Artículo 62.5 LGT

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

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

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

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

Tienen la consideración de costas del procedimiento, en concreto, los siguientes gastos⁶⁶:

⁽⁶⁶⁾Artículo 113 RGR

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

Los gastos ordinarios

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

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

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

7. Desarrollo y terminación del procedimiento de apremio

7.1. Fases de la ejecución. Embargo y enajenación

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

En primer lugar, si la deuda está **garantizada** (aval, prenda, hipoteca o cualquier otra) se ejecutarán primero tales garantías por los propios órganos de la Administración en vía de apremio⁶⁷. A este respecto, conviene señalar que el artículo 74.1 RGR dispone que en los supuestos de ejecución de garantías no puede aplicarse el requisito de firmeza de la liquidación si se aplica a la ejecución de los bienes embargados.

⁽⁶⁷⁾Artículos 168 LGT y 74 RGR

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

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

1) Embargo de bienes del deudor

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

La **cantidad** que debe cubrir el embargo⁶⁸ está constituida por:

⁽⁶⁸⁾Artículo 169.1 LGT

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

Es posible **acumular** las deudas apremiadas de una misma persona, al objeto de seguir un único procedimiento y, de esta forma, ahorrar tiempo y dinero. Del mismo modo, podrán segregarse las deudas acumuladas cuando así lo exijan las necesidades del procedimiento, de acuerdo con lo previsto por el artículo 75.3 del RGR.

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

a) Aquellos bienes que la ley considera inembargables (en este punto, parece remitirse, pues, a la LEC, que dedica sus artículos 605 a 618 a regular esta cuestión).

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

En cuanto al **orden** del embargo, la LGT, en su artículo 169.2, establece una serie de criterios bastante flexibles. De entrada, debe atenderse a la mayor facilidad de su enajenación y el menor carácter oneroso de ésta para el obligado tributario.

El orden del embargo de los bienes

En caso de que los criterios mencionados fuesen de difícil o imposible aplicación, se estará al orden siguiente:

- Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- Sueldos, salarios y pensiones
- Bienes inmuebles
- Intereses, rentas y frutos de toda especie
- Establecimientos mercantiles o industriales
- Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades
- Bienes muebles y semovientes
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo

Ahora bien, el citado orden podrá ser alterado, a propuesta del deudor, si éste señala bienes que garanticen, con la misma eficacia y prontitud, el cobro de la deuda y no se produce con ello perjuicio a terceros⁶⁹.

Lectura recomendada

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

Los bienes gananciales

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

⁽⁶⁹⁾ Artículo 169.4 LGT

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



Pueden ser embargados metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

La práctica del embargo de bienes

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

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

Cada actuación de embargo se documentará en diligencia notificada a la persona con quien se entienda dicha actuación⁷⁰. Una vez que se ha realizado el embargo, la diligencia se notificará al obligado y, en su caso, al tercero titular, al poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen practicado las actuaciones con ellos, también al cónyuge en el supuesto de que los bienes embargados sean gananciales, así como a los codueños o cotitulares de los bienes o derechos. En estos casos, la notificación de la diligencia no tiene por qué ser simultánea a la práctica del embargo.

Los artículos 81 y 82.1 RGR permiten que se pueda convenir, entre la Administración y el pagador destinatario de la diligencia de embargo, la forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo en el caso de embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo y en el caso de embargo de sueldos, salarios y pensiones.

Prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad

La Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles. El recurso contra esta medida de prohibición de disponer solo puede fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción. La medida se alzarán cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria puede acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad⁷¹.

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

2) Depósito de bienes embargados

Los bienes embargados podrán ser depositados⁷² en los siguientes lugares:

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

⁽⁷⁰⁾ Artículo 170.1 LGT

⁽⁷¹⁾ Artículo 170.6 LGT

⁽⁷²⁾ Artículo 170.4 LGT

- En su defecto, incluso en los locales del propio deudor.

Corresponden al depositario las obligaciones de custodia y conservación pertinentes, así como la retribución convenida y el reembolso de los gastos que soporte. Puede incurrir en responsabilidad civil o penal, así como en la responsabilidad tributaria solidaria respecto a la deuda hasta el importe de lo levantado, cuando colabore o consienta el levantamiento de bienes⁷³ (véase, entre otras, la STS de 22 de diciembre de 2016).

(73) Artículos 42.2.d) LGT y 95 y 96 RGR

3) Valoración de los bienes

La valoración de los bienes embargados⁷⁴ es una actuación previa a su enajenación. La LGT no contiene ninguna referencia a dicha fase.

(74) Artículo 97 RGR

Corresponde a los órganos de recaudación o peritos designados por ellos, tomando como referencia el valor de mercado y los criterios habituales de valoración. El resultado de la valoración será notificado al obligado tributario, que podrá proponer en 15 días valoración contradictoria.

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

4) Enajenación de los bienes embargados

Después de valorar los bienes, se procederá a realizarlos por el mismo orden seguido para el embargo, siendo la forma general la subasta, si bien existen otras posibilidades: el concurso y la adjudicación directa⁷⁵.

(75) Artículos 172 LGT y 100 RGR

Medios de enajenación de los bienes embargados

La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, con la única excepción de aquellos supuestos en los cuales la ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados (art. 100.2 RGR). Todo licitador, para ser admitido como tal, constituirá un depósito del 5% del tipo de subasta de los bienes por los que desee pujar (art. 103.1 bis RGR). El desarrollo de la enajenación por subasta se regula en el artículo 104 RGR, conforme al cual, una vez abierta la subasta, se podrán realizar pujas electrónicas durante veinte días naturales, las cuales se enviarán telemáticamente. Serán admisibles pujas por cualquier valor. No se cerrará la subasta hasta que no haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque sea necesario ampliar el plazo, con un límite máximo de ampliación de 24 horas. Si la mejor oferta presentada fuera igual o superior al 50% del tipo de subasta, se adjudicará el bien a quien la hubiese presentado. Cuando fuese inferior, el órgano de recaudación decidirá si la oferta es suficiente para continuar con el procedimiento de adjudicación (art. 104.1 bis RGR). Las subastas a través de empresas o profesionales especializados se regulan en el artículo 105 RGR.

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

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

Asimismo, conviene tener presente que, según establece la LGT⁷⁶, la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo:

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

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

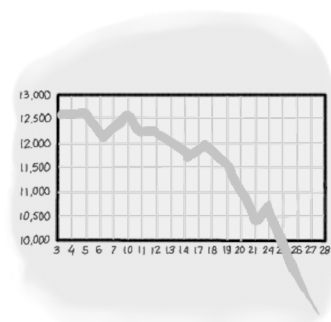
Constituye una especie de *datio in solutum* o adjudicación en pago de deudas regulada por normas imperativas. Su valor será el del débito perseguido, sin que exceda del 75% del valor que sirvió de tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación⁷⁷.

5) Aplicación e imputación de la suma obtenida

El producto de la enajenación se aplicará a la extinción del crédito, en la medida en que el crédito y las costas queden cubiertos, y así termina el procedimiento de apremio⁷⁸. Sin embargo, si no fuera suficiente, se aplicará primero a las costas, y se liquidará después la parte del débito solventada y la no solventada.

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

(76) Artículo 172.3 LGT



No se enajenarán los bienes y derechos hasta la ejecución del acto de liquidación de la deuda, salvo riesgo de pérdida inminente de valor.

(77) Artículo 172.2 LGT

(78) Artículo 116 RGR

Una vez cubiertas las costas, el resto de la suma obtenida se aplicará a aquellas deudas que gocen de garantía real o preferencia sobre la suma obtenida. El sobrante se imputará a la extinción de las demás deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario⁷⁹, y se desechará el criterio del carácter oneroso del artículo 1174 de la CC y otros que pudieran adoptarse.

⁽⁷⁹⁾Artículo 63.3 LGT

Finalmente, debe tenerse presente que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 RGR, una vez cubiertos el débito, los intereses y las costas del procedimiento, el órgano de recaudación levantará el embargo sobre los bienes no enajenados y acordará su entrega al obligado al pago. Ahora bien, si finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedaran derechos, bienes muebles o inmuebles sin adjudicar, los mismos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación, siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro.

7.2. Suspensión y paralización del procedimiento

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

Estos motivos pueden ser:

a) La suspensión del procedimiento. Se trata de la acordada con arreglo a las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas⁸⁰. En este caso, la suspensión de la ejecución del acto solamente será acordada si se garantiza la deuda con aval suficiente⁸¹.

⁽⁸⁰⁾Artículo 165.1 LGT

⁽⁸¹⁾Artículos 224 y 233 LGT y 73 RGR

La aportación de garantía suficiente

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

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

En caso de que no se conceda la suspensión, el procedimiento ejecutivo continuará hasta la resolución de la reclamación. Si dicha resolución es estimatoria de la oposición alegada, anulará las actuaciones llevadas a cabo, señalando al respecto el artículo 166.1 de la LGT que se dispondrá la conservación de aquellas no afectadas por la causa de nulidad. Si, por el contrario, se desestima la oposición, el procedimiento se continuará hasta su terminación con la realización de los bienes del deudor y la satisfacción del derecho de crédito de la Hacienda.

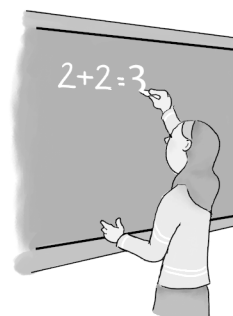
Asimismo, también se suspende el procedimiento en los casos de tercería de dominio (art. 165.4 LGT) y en otros supuestos en que lo establezca la normativa tributaria (art. 165.1 LGT).

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

b) La paralización del procedimiento. La LGT⁸² contempla un supuesto de suspensión inmediata o automática de las actuaciones del procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado lo solicite al órgano de recaudación y demuestre alguna de las circunstancias siguientes:

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

(82) Artículo 165.2 LGT



La paralización del procedimiento podrá darse por error aritmético en perjuicio del interesado.

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

7.3. Terminación del procedimiento de apremio

Los modos de terminación del procedimiento de apremio son los siguientes⁸³:

(83) Artículos 173 LGT y 116 RGR

a) El pago del débito, que se hará constar en el expediente, el cual quedará ultimado, entregándose al deudor justificantes de pago de las deudas satisfechas.

El pago de la deuda tributaria

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

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

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

La declaración del crédito incobrable

Tras la declaración de fallido de los deudores principales, por no poseer bienes embargables, se derivará la acción recaudadora contra los responsables subsidiarios, si los hubiere. Si no existieran o si resultaran igualmente fallidos, se declarará el crédito incobrable⁸⁴, motivando su baja en cuentas y notificándolo al Registro Mercantil si el obligado figura inscrito en el mismo

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

Durante el plazo de prescripción, si se produce solvencia sobrevenida del deudor (es decir, si se tiene noticia de que el deudor o responsable han llegado a mejor fortuna), provocará la rehabilitación del crédito, y la dependencia de recaudación reabrirá el procedimiento ejecutivo ultimado⁸⁵, comunicándolo al órgano gestor para que liquide nuevamente los créditos dados de baja, emitiéndose los correspondientes títulos ejecutivos en la situación que tenían aquéllos cuando se produjo la declaración de fallido.

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

Como el procedimiento de apremio no tiene un plazo máximo de duración, sino que puede desarrollarse en tanto no prescriba el derecho de la Administración de exigir el pago⁸⁶, no se recoge como forma de finalización de este procedimiento la caducidad, a diferencia de lo que sucede en otros procedimientos tributarios.

d) Cuando el procedimiento de recaudación se desarrolle en el marco de la asistencia mutua, el procedimiento podrá acabar, además, por la modificación o retirada de la solicitud de esta asistencia⁸⁷.

⁽⁸⁴⁾ Artículos 61 a 63 RGR

⁽⁸⁵⁾ Artículo 173.2 LGT

⁽⁸⁶⁾ Artículo 104.1 LGT

⁽⁸⁷⁾ Artículo 177 quaterdecies LGT

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. El inicio del período ejecutivo...

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

2. El procedimiento de apremio...

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

3. Los recargos por el pago extemporáneo sin requerimiento previo...

- a) ... tienen naturaleza disuasoria, pero no sancionadora, según el Tribunal Constitucional.
- b) ... son incompatibles con los recargos del período ejecutivo.
- c) ... son compatibles con las sanciones tributarias.

4. Cuando la Administración notifica una liquidación entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo para ingresar en período voluntario finaliza...

- a) ... el día 20 del mes siguiente.
- b) ... el día 5 del mes siguiente.
- c) ... el día 20 del mismo mes.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario...

- a) ... impide el inicio del período ejecutivo y el devengo del interés de demora.
- b) ... impide el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora y del correspondiente recargo del período ejecutivo.
- c) ... impide el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

6. Puede alegarse como motivo de impugnación de la providencia de apremio...

- a) ... la extinción total de la deuda.
- b) ... la extinción total de la deuda, pero no la falta de notificación de la liquidación.
- c) Ambas son ciertas.

Caso práctico

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

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

El 4 de junio del 2016, la Administración notifica al Sr. Rodríguez una providencia de apremio, exigiéndole el pago de la deuda referente al IBI correspondiente al 2015.

A su vez, en el ejercicio del 2015, el Sr. Pérez debe ingresar por el mismo concepto (IRPF del 2014) una cuota diferencial de 2.500 euros. No obstante, tampoco presenta su autoliquidación ni ingresa en plazo por falta de liquidez. Posteriormente, el 30 de marzo del 2017 se decide a presentar la autoliquidación porque tiene noticias de la liquidación que le ha practicado la Inspección a la Sra. Suárez, pero no realiza el ingreso hasta que no se recupera económicamente de su situación, el día 23 de abril del 2017, antes de que se le notifique ninguna providencia de apremio.

El periodo voluntario de pago del IRPF en cada uno de los ejercicios se inicia el 1 de mayo y finaliza el 1 de julio. El interés de demora en el 2015 es del 4,375%, en el 2016 es del 3,75 y supongamos que en el 2017 sea del 3%.

a) ¿A qué cantidad asciende la deuda que el Sr. Rodríguez deberá pagar por haber ingresado fuera de plazo el IRPF? ¿Y si hubiera ingresado los 1.100 euros el 30 de noviembre del 2015 y el resto de la deuda pendiente el 28 de junio del 2017?

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

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

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

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. b

3. a

4. a

5. c

6. a

7. Caso práctico

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

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

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

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

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

Y por el ingreso de 1.000 €:

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

En el caso de que el Sr. Rodríguez pagara en el período voluntario correspondiente el recargo de 50 €, dicho importe se le reduciría en un 25 por 100 (art. 27.5 LGT).

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

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

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

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

c) La deuda relativa al IBI es exigida por la Administración a través del procedimiento de apremio, que se inicia mediante la notificación de la providencia de apremio el 4 de junio

del 2016. En este caso, la Administración le exigirá la cuota inicial de 400 €, más el recargo del periodo ejecutivo.

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

Por lo tanto, si el Sr. Rodríguez no ingresara la deuda en los plazos que se le conceden en el periodo ejecutivo (en este caso, del 4 al 20 de junio del 2015, según el art. 62.5 LGT), la Administración procedería al embargo de sus bienes y exigiría la deuda tributaria, más el recargo de apremio ordinario (20%) y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo hasta el momento del pago de la deuda.

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

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

El Sr. Pérez deberá pagar un recargo por ingreso extemporáneo del 20% (art. 27 LGT), porque hace más de un año que finalizó el periodo voluntario, más los intereses de demora que van desde la finalización del primer año hasta el momento de la presentación (del 2 de julio del 2010 al 30 de marzo del 2017).

El recargo del art. 27 LGT será el siguiente:

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

Los intereses de demora serán los siguientes:

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

$$2.500 \text{ €} \times (183/365) \times 3,75\% = 47,00 \text{ €}.$$

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

$$2.500 \text{ €} \times (89/365) \times 3\% = 18,29 \text{ €}.$$

- En total, los intereses de demora suman 65,29 €.

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

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

En total deberá pagar:

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