

FACULTAT DE DRET DE LES ILLES BALEARS

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Autor: Marta Trias Ferrer

Tutor: Carmen Fernández

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

1. Introducción y Función de la recaudación tributaria	3
2. Órganos de la recaudación	4
3. Ingreso del tributo mediante pago voluntario	5
A) Plazo de pago voluntario	
B) Sujeto del ingreso	
C) Objeto del ingreso	
D) Formas y medios	
4. Aplazamiento y fraccionamiento del pago	8
A) Procedimiento	
B) Consecuencias	
5. Intereses de demora	10
6. Recargos por extratemporaneidad.....	11
7. Garantías del tributo	12
8. Procedimiento de apremio	12
A) Concurrencia con otros procedimientos.	
B) Suspensión del procedimiento	
C) Apertura del procedimiento de apremio	
D) Desarrollo del procedimiento	
E) Terminación del procedimiento	
9. La prescripción en derecho tributario	18
A) Interrupción de los plazos	
B) Efectos de la prescripción	
10. Otras formas de extinción del tributo	20

- A) Compensación
- B) Condonación

BIBLIOGRAFÍA 22

1. INTRODUCCIÓN Y FUNCIÓN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

La aplicación del tributo tiene por objeto una serie de actividades administrativas entre las que se encuentra la de recaudar los tributos (arts.83.1 y 83.3 Ley General Tributaria)¹.

La recaudación tributaria por tanto encuentra su fuente legislativa en la Ley General Tributaria Capítulo V Título III (160-177) y en el Reglamento General de la Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.²

Por recaudación debemos entender aquella función pública que tiene por objeto procurar el ingreso en el Tesoro Público de los tributos previamente liquidados. El artículo 160.1 LGT define la recaudación tributaria como <el ejercicio de las funciones administrativas que tienen por objeto el cobro de las deudas tributarias (falta cerrar comillas). De esta definición podemos extraer una serie de notas que caracterizan la recaudación tributaria:

- a) La recaudación es una función administrativa desarrollada por órganos administrativos con la colaboración de Entidades financieras para desempeñar el servicio de Caja de la Administración Tributaria. Para la recaudación es competente la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a través del Departamento de Recaudación y de los Servicios y las Unidades del mismo.
- b) El ámbito subjetivo de esta función no tiene una limitación estatal, sino que abarca otros entes públicos integrantes de otras Administraciones territoriales. Así los artículos 7 y 8 del RGR delimita el ámbito competencial de la recaudación y la normativa aplicable para los recursos sin perjuicio de las colaboraciones que puedan darse entre ellas.
- c) Para evitar la doble imposición internacional, la función recaudatoria abarca el cobro de los tributos de titularidad de otros Estados miembros de la UE o entidades internacionales.
- d) Desde un punto de vista objetivo, la recaudación incluye los tributos, las sanciones tributarias y cualquier otro ingreso de derecho público conforme lo indica la Ley General Presupuestaria.

¹ Ley General Tributaria; abreviación LGT

² En las siguientes referencias al Reglamento General de la Recaudación será expresado con su abreviatura RGR.

2. ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN.

Los órganos de la recaudación se recogen en el RGR, en su artículo 6, y debe distinguirse entre órganos centrales y periféricos, al tener tanto las dependencias provinciales como la nacional.

Como el Centro directivo de esta gestión recaudatoria se encuentra el Departamento de Recaudación, así como también son competentes en esta materia la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y dentro de ella la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios.

En cuanto a los órganos que forman parte de la periferia son: los Delegados y Administradores de la AEAT, las Dependencias Regionales de Recaudación de la misma, las dependencias regionales y las Administraciones de Aduanas e Impuestos y demás órganos a los que se les atribuyan las competencias de recaudación.

Junto a estos, debemos tener en cuenta a las entidades de crédito pero no como a órganos de recaudación pero si como intervinientes en esa función recaudatoria. Así, intervienen en la recaudación de dos maneras. Por un lado los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito siempre previo acuerdo con la AEAT desarrollaran el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia, mediante oficinas situadas en sus locales y con cuentas restringidas a nombre del Tesoro Público.

Por otro lado, las entidades de depósito que hayan sido autorizadas serán colaboradoras sin ser responsables ni dirigir en la gestión recaudatoria, porque no se les considerara como tales órganos recaudatorios sino meros colaboradores. Su función consiste en recibir los ingresos de los obligados, en cualquier plazo, tanto el voluntario como el ejecutivo, con la obligación de dar traslado de lo que hayan ingresado al Tesoro Público.

En resumen, los órganos de recaudación tienen las facultades, garantías y privilegios que le otorga la normativa, y ello se establece en el artículo 162.1 LGT.

De este modo los órganos recaudatorios deben comprobar e investigar si existen bienes o derechos de los obligados, las facultades que le son otorgadas por el art.142 LGT y requerir a los obligados tributarios para que presenten una relación de los bienes y derechos que forman parte de su patrimonio.

Y el 162.2 establece que los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Si el obligado no cumpliera con los requerimientos que se le hubieran dictado, se podrá acordar la ejecución de estas resoluciones.

3. EL INGRESO DEL TRIBUTO EN PERIODO VOLUNTARIO.

La recaudación de las deudas tributarias puede realizarse de dos tipos: por el pago voluntario o por período ejecutivo (art.160.2 LGT).

En el período ejecutivo se pueden distinguir dos iniciaciones:

- Para las deudas liquidadas por la Administración, el cómputo empieza el día siguiente al de vencimiento del plazo establecido para su ingreso.
- Para las deudas a ingresar mediante autoliquidación, al día siguiente al finalizar el plazo para el ingreso y si este hubiera concluido, al día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

A) Plazo del pago voluntario.

Existen diferentes modalidades sobre el procedimiento de liquidación y en base a estos tipos los artículos 62 LGT y 68 RGR se deducen los siguientes plazos de pago voluntario.

- si los tributos son autoliquidados por los particulares los plazos se señalan por la normativa de cada tributo.

- en caso de liquidación administrativa, el plazo se iniciara a partir de la fecha de notificación y si se hizo durante la primera quincena del mes, hasta el día 20 del mes posterior y si se notificó durante la segunda quincena, hasta el día 5 del segundo mes posterior.

- para los tributos de notificación colectiva y periódica el plazo será el que media entre el 1 de septiembre y el 20 de noviembre, o el inmediato día hábil siguiente (art.62.3 LGT). Ahora bien debemos decir sobre este tipo que solo existen en la Hacienda Local y que son los ayuntamientos los que pueden asumir la recaudación de sus tributos y establecer el periodo cobratorio.

- Para los tributos de titularidad de otros Estados miembros de la UE o de Entidades internacionales o supranacionales tienen unos plazos especiales.

Si la notificación del instrumento ejecutivo se realiza en la primera quincena del mes, desde la fecha de la notificación hasta el día 20 del mismo mes, pero si se realiza en la segunda quincena del mes, desde la fecha de la notificación hasta el 5 del mes siguiente.

B) Sujeto del ingreso.

Son los sujetos del ingreso los denominados obligados tributarios aunque se ha admitido que la deuda se pueda pagar por un tercero no obligado. Así lo ha aceptado la jurisprudencia en diferentes sentencias en las que el pago realizado ha sido por un tercero.³

No obstante, aunque el pago del tributo lo realice el tercero este no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que son inherentes al obligado al pago.

C) Objeto del ingreso.

Consistirá siempre en una suma de dinero que deberá ser entregado al ente público, aunque en algunos casos se den efectos timbrados o se cumpla con la prestación entregando un bien. Esta obligación de entregar una suma de dinero está previsto en el art.19 LGT.

En relación con ello debemos hacer referencia a los casos en que existen diversas deudas tributarias, el problema de la imputación del ingreso, cuando no es suficiente para cubrir con ellas su totalidad. Encontramos su regulación en los artículos 63 LGT y 116.3 RGR que disponen una serie de reglas.

El deudor tiene la posibilidad de imputar el ingreso a la deuda o deudas que determine durante el plazo de pago voluntario.

En los supuestos de ejecución forzosa, el pago se aplicara a las deudas de mayor a menor antigüedad determinándose por la fecha en que cada una fue exigible.

Si se hubieras acumulado varias deudas, unas provenientes de la Administración y otras de las Entidades de Derecho público tendran preferencia las de la administración.

Lo que no está previsto en la ley general tributaria son los casos en que concurren deudas de varias administraciones, es decir, del estado, comunidades autónomas y administraciones locales. Ante esta laguna normativa, la doctrina opina que deben aplicarse las reglas de la concurrencia de procedimientos ejecutivos.

³ STS 3 diciembre de 2009 (RJ 2009/8150), STSJ de Valencia de 11 de diciembre de 2000

D) Formas y medios.

Como regla general el pago de las deudas tributarias se realiza en efectivo aunque también se admite el pago en especie y mediante el empleo de efectos timbrados, siendo el pago en efectivo y el empleo de efectos timbrados los medios tradicionales.

Cuando nos referimos al pago en efectivo, el RGR enumera cuales son esos medios por los que se lleva a cabo (art.34), y son:

- Dinero de curso legal
- Cheque
- Tarjeta de crédito y debito
- Transferencia bancaria
- Domiciliación bancaria
- Cualesquiera otros autorizados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En cuanto al momento en que debe hacerse efectivo el ingreso, es decir que se vea realizada la prestación, cuando se trata del pago en efectivo será cuando se efectúe el ingreso en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

El segundo de los medios mencionados es la utilización de efectos timbrados, que son documentos en los que se encuentra impreso un dibujo o una señal con el valor correspondiente. El artículo 39 del RGR establece cuales son los tipos de efectos timbrados, y son:

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

En cuanto al momento en el que tienen efecto, se entenderá pagada la deuda cuando sean utilizados de la forma en que reglamentariamente prevista (art.61.2 LGT)

El tercer tipo de medio es el pago en especie, que consiste en la entrega de cualquier bien o derecho para satisfacer la deuda.

El autor Gabriel Casado Ollero establece otra modalidad que es el pago por consignación en la Caja General de Depósitos admitido en el art.64 y regulado por el 43 RGR.

Así mismo podemos establecer como dicen los autores FRANCISO POVEDA BLANCO⁴ que las deudas tributarias son autónomas pudiendo el obligado a varias deudas imputar cada ingreso a la deuda que libremente determine, precisando que el pago de una deuda posterior no extingue las anteriores en descubierto.

Para los ingresos efectuados en periodo voluntario o en periodo ejecutivo puede darse esta situación, no obstante si se produce la ejecución forzosa de varias deudas acumuladas por un mismo sujeto, si no es posible alcanzar la satisfacción de todas, la Administración imputara las sumas obtenidas por orden de antigüedad entre las de la misma prelación.

4. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO.

Los arts. 13 LGP y 65 LGT permiten que las deudas tributarias puedan ser aplazadas o fraccionadas siempre y cuando bajo las condiciones y requerimientos establecidos que se exponen a continuación.

- El aplazamiento y el fraccionamiento tiene el mismo tratamiento tanto por su ámbito material como los aspectos procedimentales.
- No hay diferencia por el tipo de ingreso.
- no debemos confundir estas figuras con la suspensión de las liquidaciones.

En conclusión podemos decir que todas las deudas tributarían pueden ser aplazadas o fraccionadas, tanto las que se encuentre en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, aunque existen una serie de excepciones:

- las deudas cuya exacción se realice mediante el empleo de efectos timbrados
- las deudas que corresponden a obligaciones que deba cumplir el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta salvo en los supuestos que lo prevea la normativa tributaria.

Los motivos por los que pueden darse aplazamientos o fraccionamientos es porque la situación económica o financiera del sujeto, es decir por dificultades transitorias hacer frente al pago en los plazos establecidos.

Por tanto se da un requisito que debe valorarse en cada caso concreto que es el de la dificultosa situación del sujeto pero también hay otro requisito consistente en que sea el interesado el que inste la petición expresa para realizar el aplazamiento o el fraccionamiento.

⁴ Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, Derecho Tributario, pag.196

A) Procedimiento.

Está regulado en el RGR. Debe ser iniciado siempre con la solicitud del obligado debiendo tener en cuenta si se realiza en el periodo voluntario o no, porque si es así, no se iniciara el ejecutivo, aunque sí que responderá por el devengo de intereses de demora, y la solicitud puede presentarse en cualquier momento.

Si por el contrario, se realiza en la periodo ejecutivo, se continuará con la vía de apremio y la solicitud deberá presentarse antes de que los bienes embargados sean enajenados.

B) Consecuencias

Pueden ser diferentes, ya que dependen de la aceptación o denegación del aplazamiento. En resumen son:

- Si es concedido el aplazamiento, la deuda se deberá ingresar en los plazos previstos en la resolución, devengándose como hemos dicho anteriormente los intereses de demora por el tiempo que medie entre la finalización del periodo voluntario y el vencimiento del plazo concedido. Si llegado el vencimiento no se llevara a cabo el pago, se exigirán además de la deuda los intereses de la vía de apremio.

Seguidamente será ejecutada la garantía y se seguirá el procedimiento de apremio. Si se hizo el aplazamiento con la deuda ya apremiada se ejecutara la garantía y se continuara con el procedimiento de apremio.

- si además se concede el fraccionamiento, se calcularan los intereses de demora de cada fracción desde la finalización del periodo voluntario hasta el vencimiento del plazo de cada una. En el caso de no realizar el ingreso se exigirá en vía de apremio y si no se satisface se consideraran vencidos todos los posteriores y se exigirán asimismo en apremio anulándose el interés de cada fracción pendiente para calcularlos todos hasta la fecha del pago. Si al solicitarse fraccionamiento ya se estaba en apremio, la falta de ingreso de un plazo determina directamente la continuación del procedimiento ejecutivo.

- si se deniega la petición tanto de una como otra forma, habrá de ingresarse la deuda en lo que reste de periodo voluntario i si ya hubiera vendió hasta el 20 del mes siguiente o hasta el 5 del segundo mes posterior al de la recepción de la notificación dependiendo de si se hubiera realizado en la primera o en la segunda quincena, abonándose interés de demora hasta la denegación. Si se solicitó con la deuda de apremio, continuara el procedimiento.

El procedimiento puede finalizar por silencio administrativo que será entendido como negativo o por desistimiento del interesado.

5. INTERESES DE DEMORA.

Los intereses de demora se dan en todos los casos en que haya retraso en el pago de la deuda tributaria. Su naturaleza es básicamente indemnizatoria y resarcitoria a favor del acreedor para evitar que el obligado se enriquezca injustamente de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación.

Ahora bien, el carácter de la prestación tributaria exige que los presupuestos de hecho, cuantía y régimen jurídico se sometan a lo previsto por las nomas sin que la Administración y tampoco el particular puedan pactar nada sobre él.

Los supuestos que producen interés de demora realmente son todos aquellos en los que hay un retraso en el ingreso de la prestación en relación con el plazo establecido. De esta manera existen una serie de supuestos específicos que acarrearán intereses de demora (art.26 LGT).

No obstante existen una serie de excepciones.

- a) Los casos en que se ingresan deudas correspondientes a declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo siempre que el retraso no pase del año.
- b) Casos en que la deuda es ingresada una vez transcurrido el periodo de ingreso voluntario antes de la notificación de la vía de apremio y aquellos en los que una vez notificada se ingrese la deuda en plazos perentorios.
- c) Suspensión de las sanciones pecuniarias recurridas
- d) Supuestos en que la Administración incumpliere los plazos máximos que las normas le concedían para resolver los expedientes que tuviera a su cargo.

La liquidación de los intereses de demora corresponde siempre a la Administración pudiéndose llevar a cabo con antelación al periodo en que era exigido si se conoce el periodo por el que se devengan o esperar a que se realice el ingreso para conocer el periodo correspondiente.

En cuanto a la cuantía del interés de demora está fijada por el art.26.6 LGT en el interés legal del dinero más un 25% siendo el interés del dinero el tipo de interés básico del Banco de España vigente el día del devengo de los intereses, salvo que haya una previsión distinta por la ley de presupuestos.

Ahora bien en los casos en que se dé aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de las deudas con aval solidario o certificado de seguro de caución, el interés de demora será el legal del dinero.

6. LOS RECARGOS POR EXTEMPORANEIDAD.

El artículo 27 LGT es el que prevé los diferentes recargos que se producen cuando se presentan autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo y sin requerimiento previo por la Administración. De aquí que podamos decir que no hay solución de continuidad entre el periodo voluntario y el coactivo, ya que para poder abrirse la vía de apremio debe haber una deuda, que no se da en los casos de gestión de tributos por autoliquidación o declaración.

Para ello la jurisprudencia ha establecido unos requisitos que están señalados en la STS 6 Febrero 2012 (JUR 2012/81255): *“Es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:*

1º) Extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, es decir que se presente después de finalizar el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización.

3º) Existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada.

4º) Espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Por consiguiente, resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita".”

En atención a los casos que regula el artículo 27, son los siguientes:

- si la presentación se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del periodo voluntario, se aplicara un recargo del 5,10 o 15 por cien de manera respectiva pero sin intereses de demora ni sanciones.

- Si se efectuara la presentación después de los doce meses, se exigirá un recargo del 20 por 100 en este caso si con intereses de demora pero no con sanciones, que los intereses de demora serán devengados desde el día siguiente al plazo indicado.

No obstante el recargo podrá reducirse en un 25 por 100 siempre que:

- se realice el ingreso total del importe restante del recargo en los plazos que establece el 62.2 LGT

- 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, al tiempo de su presentación o en el plazo dicho anteriormente.

- se realice el ingreso en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

8. GARANTÍAS DEL TRIBUTO.

Las garantías del tributo se establecen entre los artículos 77 y 80 LGT y podemos distinguir cuatro tipos, regulados respectivamente en estos preceptos:

- a) Derecho de prelación general: en materia tributaria el derecho de prelación más que un derecho real de garantía es un privilegio frente a otros acreedores, pero se transforma en derecho real sobre el valor de los bienes en caso de concurso.

- b) Hipoteca legal tácita: es el derecho de prelación especial que se aplica a los tributos que gravan periódicamente los bienes y derechos inscribibles en un registro público, teniendo las administraciones tanto estatales, autonómicas como locales preferencia sobre cualquier otro acreedor aunque estos hayan inscrito sus derechos.

- c) Derecho de afección: consiste en que los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, si la deuda no se paga.

- d) Derecho de retención: es una facultad de la Administración de retener las mercancías que se le presenten a despacho para liquidar los tributos que gravan su tráfico.

9. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

El procedimiento de apremio o vía ejecutiva sigue al incumplimiento de la prestación en período voluntario, teniendo como finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del obligado en la cuantía suficiente para cubrir las deudas tributarias no satisfechas, indicado ello por el artículo 161.3 LGT.

Como escribe CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros autores con respecto al procedimiento de apremio: “Este procedimiento se puede definir como la sucesión de actos que debe efectuar la Administración Tributaria para conseguir de forma coactiva el cobro de las deudas que no hayan sido satisfechas de forma espontánea, en periodo voluntario o en período ejecutivo por los obligados tributarios”⁵.

Las características del procedimiento de apremio son:

- Es un procedimiento exclusivamente administrativo, ya que la competencia para entenderlo y resolverlo la ostenta la Administración tributaria (art.163 LGT), y es administrativo como consecuencia derivada del privilegio de autotutela administrativa, que le permite sin tener que acudir a los Tribunales ejecutar créditos y derechos a su favor. Se concibe como una función exclusiva y excluyente de la Administración tributaria, que se ejerce hoy, en el ámbito estatal, por las Dependencias de Recaudación.
- Es un procedimiento ejecutivo unilateral pero no cognitivo, ello significa que en esta fase se dirige a hacer efectivo el ingreso, sin discutir la cuantía ni las condiciones de la deuda que ya se habrían establecido en el procedimiento de liquidación.
- Es un procedimiento de carácter temporal iniciado al día siguiente del vencimiento del periodo voluntario o bien el mismo día en que se presente y no se ingrese la autoliquidación o declaración extemporánea.
- Como el procedimiento es de naturaleza administrativa, para oponerse a él, se articulará un procedimiento autónomo y separado para discutirse los vicios y defectos que se puedan producir en su tramitación. Este procedimiento podrá suspender el de apremio.
- No será acumulable a otros procedimientos judiciales o de ejecución y su iniciación o tramitación no se suspenderá por el inicio de estos otros, salvo cuando lo establezca la Ley Orgánica 2/1987, 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales o las normas que regulan la concurrencia de procedimientos, art. 164 LGT.

⁵ L.Mª Cazorla Prieto: Derecho Financiero y Tributario Pag.411

A) Concurrencia con otros procedimientos.

El procedimiento de apremio tal y como se ha establecido en su última característica, no puede acumularse a otros procedimientos de ejecución así como tampoco se va a suspender por la existencia de los mismos. Además de ello, los créditos deberán cobrarse en orden a la prelación por razón de su naturaleza establecida por las leyes.

Como dice el auto Juan Martín Queralt “Hay que entender por procedimiento o procesos ejecutivos judiciales universales aquellos en los que están involucrados todos los acreedores de un deudor y todo el patrimonio de este último. En realidad, en nuestro Derecho sólo existe un proceso de esta naturaleza, proceso que se enmarca en el concurso de acreedores, regulado por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.”⁶

El procedimiento de apremio puede concurrir con otros procesos ya sean singulares o universales y judiciales o no judiciales.

Si concurre con procedimientos singulares, se entenderá que tiene preferencia el proceso donde antes se hubiera procedido al embargo. Para la determinación de la antigüedad del embargo, se estará a la fecha de diligencia del embargo del bien o derecho de que se trate.

Si por el contrario son universales, serán preferentes los embargos trabados en el procedimiento de apremio siempre que se hubiera dictado la providencia de apremio con anterioridad a la declaración del concurso.

No obstante, lo anterior no impide que se dicte la providencia de apremio y se devenguen los recargos correspondientes si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso. Esto ha sido criticado negativamente por el profesor TEJERIZO LOPEZ por entender << que se pretende volver a imponer la postura del inicio automático del procedimiento de exigencia coactiva de la deuda tributaria. La solución podría pasar por aceptarse también en caso de concurso la fórmula de compromiso que rige con carácter general en la exigencia coactiva del tributo. Así, podría considerarse que el concursado se encuentra en la misma situación que el deudor que ha satisfecho la cuota tributaria fuera de plazo antes de que se notifique la providencia de apremio. En definitiva, en estos casos debería exigirse únicamente el recargo ejecutivo, sin que fuera necesario entonces dictar la providencia de apremio>>.⁷

⁶ Juan M.Q, Carmelo L.S, José M. T.L, Gabriel C.O, Curso de derecho Financiero y tributario, pag.486

⁷ TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Procedimientos..., op.cit pgs 616 y 617

B) Suspensión del procedimiento.

La suspensión del procedimiento de apremio se encuentra regulada en los arts. 165 LGT y 73 RGR los cuales establecen unas normas para ello.

Así podrá suspenderse en la forma y requisitos previstos por la ley; de forma automática, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio un error en la determinación de la deuda tributaria o cuando un tercero interponga una tercería de dominio.

C) Apertura del procedimiento de apremio.

El período ejecutivo tal y como dispone el art.161.1 LGT puede ser iniciado en dos casos.

- Al día siguiente al del vencimiento del período voluntario en caso de deudas liquidadas
- En el caso de deudas autoliquidadas al día siguiente de la finalización del plazo para su ingreso, o si éste ya hubiera concluido, al día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

Sin embargo esta iniciación del proceso ejecutivo tiene tres excepciones. Si se hubiera solicitado la suspensión, el aplazamiento o fraccionamiento o la solicitud de compensación.

El procedimiento de apremio se constituye por un presupuesto material y otro formal. El primero es el impago de la deuda tributaria en el periodo establecido para ello que tiene como consecuencia el procedimiento de apremio lo que ha sido recordado por la jurisprudencia en las SSTS de 14 enero 2008 (RJ 2008/413) y 26 diciembre 2011 (RJ 2012/3086)

“El pago de las deudas tributarias en período ejecutivo solo puede iniciarse, mediante la correspondiente providencia de apremio, una vez terminado el período de pago voluntario. Y, conforme al artículo 126 LGT (RCL 1963, 2490) /163, ello se producía al día siguiente al vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para el ingreso.”

En desarrollo reglamentario de dicho precepto, el artículo 97 del Reglamento General de Recaudación de 1990 (RGR/1990 [RCL 1991, 6 y 284]) concretaba el presupuesto material fijando la "iniciación del período ejecutivo y procedimiento de apremio", en el día siguiente al del vencimiento del período voluntario, tanto para las deudas liquidadas administrativamente como para las autoliquidadas presentadas en plazo pero sin ingreso; o bien en el día siguiente al de la presentación, si se trataba de una autoliquidación extemporánea y sin requerimiento previo que no se acompañaba del correspondiente ingreso.”

“En cuanto a la falta de título habilitante para iniciar la vía de apremio, el artículo 127.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) , aplicable a los hechos enjuiciados en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995,

2178 y 2787) (BOE de 22 de julio), establece que la exigencia del recargo de apremio viene determinada por el inicio del periodo ejecutivo, periodo que arranca «el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso», para las deudas liquidadas por la Administración, o «cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla», en el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso (artículo 126.3 de la Ley General Tributaria de 1963).

El legislador optó por el automatismo de la exigencia del recargo de apremio, de forma que, vencido el plazo de ingreso de la deuda tributaria, se inicia el periodo ejecutivo, una de cuyas consecuencias es la determinación o la aplicación automática del "recargo de apremio". No se hace depender tal contingencia de la expedición de título habilitante alguno, sino del mero transcurso del plazo de pago en periodo voluntario.”

El presupuesto formal es la providencia de apremio, como título ejecutivo. Se define en el art. 70.1 RGR como el acto de Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado tributario. Este requisito tiene una gran importancia tal y como estableció la doctrina de la STS de 22 febrero de 2005 (RJ 2005/2203): *“En el momento actual, la providencia de apremio es un pleno título ejecutivo: Despacha la ejecución, abre la ejecución directa y coactiva sobre el patrimonio del deudor, declara la voluntad administrativa de proceder ejecutivamente –es una manifestación de la autotutela ejecutiva de las Administraciones Públicas– y comporta el derecho-deber de exigir la deuda de aquella manera coactiva, es decir, compulsivamente sobre el patrimonio. Es pues, la típica voluntad administrativa ejecutiva; y es completa.”*

Esta providencia de apremio debe ser notificada al deudor indicando la deuda pertinente, aunque la falta de notificación actualmente se considera un requisito subsanable, ineficacia reconocida en la STS 19 mayo de 2000. Además el deudor debe ser requerido para pagar con los recargos que le corresponda y de no hacerlo, se le embargarán sus bienes.

a) Plazo para el ingreso de la deuda.

El art. 62. 5 LGT establece los siguientes plazos:

- Si la notificación de la providencia de apremio se realiza en los 15 primeros días del mes, hasta el 20 del mismo mes.
- Si la notificación fuera en la segunda quincena del mes, hasta el día 5 del mes siguiente.

D) Desarrollo del procedimiento.

El obligado, puede satisfacer o no la providencia de apremio. Si la satisface el proceso ejecutivo finaliza, pero sino, si desatiende la providencia de apremio por no ingresar la

deuda en los plazos previstos, el procedimiento ejecutivo seguirá su curso con las debidas fases y actuaciones a llevar a cabo.

a) Ejecución de garantías.

En primer lugar se procederá a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración podrá optar por el embargo y la ejecución de otros bienes o derechos del deudor cuando la garantía no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando los bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía quedara sin efecto en la parte asegurada por los embargos (art.168 LGT).

b) Embargo de los bienes del obligado.

Constituye el núcleo del procedimiento, teniendo por objeto el cobro de la prestación con la suma que se obtenga al realizar los bienes embargados. El embargo de los bienes se efectuara una vez concluido el plazo de ingreso en la providencia de apremio sin haberse satisfecho la prestación (deuda), y se hará para conseguir la cantidad suficiente para hacer frente a la misma.

El orden para practicar el embargo, rigen los criterios que establece el art. 169.2 LGT.

- Acuerdo entre el obligado y los órganos recaudadores.
- Embargo de los bienes del deudor teniendo en cuenta la mayor facilidad para su enajenación y menor onerosidad para el obligado
- En defecto de los anteriores los bienes serán embargados con el orden establecido en el artículo mencionado aunque éste orden altere el que establece de forma general el de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Una vez embargados los bienes la siguiente fase es la valoración de éstos que será notificada al deudor y si no estuviere conforme podrá designar un perito para practicar otra valoración. Si entre ambas la diferencia no es superior al 20 por 100 se aceptará la más alta pero si es mayor se designara un tercer perito.

Seguidamente se procederá a la realización de los bienes y derechos que se llevará a cabo mediante subasta, concurso o adjudicación directa.

La subasta suele ser el procedimiento ordinario, en el que podrá intervenir cualquier licitador que no esté relacionado con el procedimiento de apremio.

El concurso se admite por razones de interés público o para evitar que se produjeran perturbaciones nocivas en el mercado.

La adjudicación directa procede cuando ha quedado desierto el concurso o subasta, cuando existan razones de urgencia, o cuando no convenga promover concurrencia.

E) Terminación del procedimiento

El artículo 173 LGT establece los siguientes modos de terminación del procedimiento de apremio:

- “- Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de esta ley.
- Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.”

10. LA PRESCRIPCIÓN.

La prescripción es una forma de extinción del tributo, como lo son la condonación o la compensación. No obstante la prescripción en el derecho tributario debe diferenciarse de la prescripción en derecho civil, en cuanto a su eficacia y en la dimensión material de las infracciones y sanciones.

El plazo de prescripción para los derechos que determina el artículo 66 LGT es de cuatro años y puede afectar o a la Hacienda Pública o al obligado, por lo que estos supuestos de prescripción pueden ser divididos en dos categorías:

- En contra de la Hacienda Pública y a favor de los obligados tributarios corre la prescripción para liquidar, recaudar, exigir el cumplimiento de deberes formales y sancionar
- En contra de los obligados y a favor de la Hacienda Pública corre la prescripción para solicitar las devoluciones derivadas de la norma tributaria, para solicitar las devoluciones por ingresos debidos, y para solicitar el reembolso de las garantías prestadas, así como el derecho a recibir las devoluciones y garantías ya reconocidas y cuantificadas.

En resumen, son cuatro los supuestos de prescripción, de los cuales se determinará el momento a partir del cual debe empezar a computar el plazo de los 4 años.

- El derecho a liquidar se inicia al día siguiente al de la finalización del plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación. A partir de éste, la Administración podrá iniciar las correspondientes actuaciones de gestión e inspección y liquidar la deuda tributaria.
- El derecho para exigir el pago de las deudas ya liquidadas se inicia el computo de prescripción desde el día siguiente al de finalizar el período voluntario. Pero hay que matizar debido que para los responsables solidarios se iniciara al finalizar el periodo voluntario de ingreso del deudor principal y para los subsidiarios, desde la notificación de la última actuación recaudatoria contra el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios.
- El derecho a solicitar las devoluciones es iniciado al día siguiente al de finalizar el plazo para la solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo.
- El derecho a obtener las devoluciones se inicia el día siguiente al finalizar el plazo de las devoluciones o se computará el plazo desde el día siguiente al que se notificare la devolución.
- Derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones: se distinguen dos supuestos: si la exigencia es hacia el obligado, el plazo es el mismo que el de determinar la deuda tributaria; si la exigencia es a terceros el cómputo comenzara desde el momento que puedan exigirse las obligaciones formales.
- Derecho a imponer sanciones: empezará a contarse desde el día en que se cometió la infracción.
- Derecho a exigir las sanciones: el plazo comenzará a contar el día siguiente al de la finalización del plazo de pago en período voluntario.

A) Interrupción de los plazos de la prescripción.

El profesor Carmelo Lozano Serrano divide en dos grupos las causas de interrupción.

- Supuestos en que la interrupción corre a favor del obligado tributario.

Dentro de este grupo se diferencian tres motivos.

El primero de ellos es la acción administrativa con conocimiento formal del obligado tributario, tendente al ejercicio de las potestades respectivas, es decir, liquidar, recaudar y exigir el derecho a determinar la deuda.

Sobre este tema pueden verse numerosas sentencias en ese sentido como la SSTTS 20 octubre 2002, 20 abril 2011, 16 junio 2011 y 30 diciembre 2011.

La segunda causa es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, ya sean por actuaciones realizadas con conocimiento del obligado, por declaración de

concurso, remisión del tanto de culpa al juez penal o por denuncia ante el Ministerio Fiscal, comunicación a un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización de un procedimiento en concurso o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda.

La última causa de este tipo que interrumpe la prescripción es la actuación fehaciente del obligado conducente a la liquidación o al pago de la deuda.

- Supuestos en que la interrupción corre a favor de la Administración Tributaria. La primera causa es la relativa a cualquier actuación fehaciente del obligado a través de la cual pretenda la devolución, el reembolso o rectificación de la liquidación.

El segundo motivo de interrupción se da por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos.

No obstante estos plazos de interrupción de la prescripción, claro está que ese computo necesita reanudarse y en el art.68 se establecen tanto las reglas generales como especiales a tal efecto.

B) Efectos de la prescripción.

La LGT en su artículo 69 establece los siguientes efectos:

- Aprovecha por igual a todos los obligados
- Se aplicará de oficio, aunque la deuda se haya pagado, sin necesidad de invocar o excepcionar al obligado tributario.
- Extingue la deuda tributaria.

11. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DEL TRIBUTO.

La compensación y la condonación, así como la prescripción, la baja provisional por insolvencia o la extinción por sí mismas de las deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias son otros modos de extinguir la deuda tributaria que la LGT prevé en el Título II, Capítulo IV, Sección V, arts. 71-76.

A) Compensación.

Las deudas tributarias serán compensables, total o parcialmente, con créditos reconocidos por un acto administrativo a favor del obligado tributario. Se pueden distinguir tres tipos de compensación; la primera, aplicación general de los tributos, la

segunda la cuenta corriente tributaria y la tercera la compensación entre cónyuges solo aplicable en el IRPF.

La compensación, en su primer tipo, reviste diferentes modalidades; la compensación a instancia del obligado al pago, la compensación de oficio y la compensación de deudas de entidades públicas.

La extinción de la deuda tributaria, como regla general en la compensación, tendrá lugar al inicio del período ejecutivo o cuando concurren los requisitos exigidos si fuera en un momento posterior. En el supuesto de compensación a instancia del obligado, la extinción se producirá en el momento de presentación de la solicitud o si es en un momento posterior cuando concurren los requisitos establecidos.

B) Condonación.

La condonación solo procederá por ley, en la cuantía y requisitos que en ella se determinen, aunque existen una serie de supuestos en que es posible la condonación total o parcial y son los siguientes.

- La condonación que se acuerde en un proceso concursal.
- La condonación de las sanciones en los casos de actas de la Inspección con acuerdo o de conformidad puede ser parcial. La rebaja que se produce es de un 50 o 30 por 100.

BIBLIOGRAFÍA.

- Derecho financiero y tributario: (parte general) : (introducción, derecho presupuestario, derecho tributario (parte general). Ingresos crediticios. Ingresos patrimoniales y otros ingresos) de Luis María Cazorla Prieto, Ed.Thomson-Aranzadi 2011, 11ª edición.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario de Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo Lopez y Gabriel Casado Ollero, Ed.Tecnos Grupo Anaya 2012, 23º edición.
- Derecho Tributario, Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, Ed. Thomson-Aranzadi 2012, 17º edición.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

JURISPRUDENCIA.

- STS 3 diciembre de 2009
- STSJ de Valencia de 11 de diciembre de 2000
- STS 6 Febrero 2012
- SSTS de 14 enero 2008
- SSTS 26 diciembre 2011
- STS de 22 febrero de 2005
- SSTS 20 octubre 2002
- SSTS 20 abril 2011
- SSTS 16 junio 2011
- SSTS 30 diciembre 2011.