



Universidad Internacional de La Rioja
Grado en Derecho

La Recaudación Tributaria: El Procedimiento de Apremio

Trabajo de fin de grado presentado por: José Emilio Martínez Marimón

Titulación: Grado en Derecho

Área jurídica: Derecho Financiero

Director: Rafael Nuñez Blazquez

Ciudad: Valencia

Fecha: 26 de Julio de 2019

Agradecimientos

En primer lugar, deseo expresar mi complacencia al director del presente trabajo el Dr. Rafael Núñez, por la implicación brindada, el respeto a mis ideas, así como el rigor mostrado para cumplir los objetivos establecidos al comienzo y el apoyo mostrado, sobretodo en la fase final del presente.

Asimismo, me gustaría reconocer y mostrar mi agradecimiento más profundo a mis compañeros de trabajo Vicente Nicola y Vicente Bañuls, por su colaboración constante, solución eficaz de dudas y conocimientos transmitidos, dada la dilatada experiencia en el ámbito del derecho financiero y asesoría fiscal.

Resumen

La recaudación en vía ejecutiva forma uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español, ya que se consagra como una herramienta capaz de hacer cumplir las obligaciones tributarias de los contribuyentes aún en contra de su voluntad. Es posible debido a las prerrogativas de autotutela ejecutiva que le brinda el ordenamiento jurídico a la Administración para poder ejecutar sus actos, pudiendo enajenar bienes del deudor con el fin de satisfacer la deuda y de acuerdo con el principio de legalidad. El procedimiento de apremio constituye la última fase del proceso de recaudación de una deuda, ya que en un primer momento se le concede al obligado un periodo voluntario para el ingreso, que luego por su transcurso pasa a ser ejecutivo, pudiéndose iniciar el apremio en cualquier momento. Todo el proceso recaudatorio tanto en vía voluntaria como en ejecutiva se encuentra legitimado y regulado en la Ley General Tributaria, siendo nulas las actuaciones que no estén reguladas en la misma. Dentro de esta, en la Sección Segunda del Capítulo V del Título III, se encuentra regulado el procedimiento de apremio, en los cuales se detalla el inicio ejecutivo con la providencia de apremio, las actuaciones de embargo, los motivos de impugnación y las formas de enajenar los bienes del obligado.

Palabras clave: obligado tributario, deuda, procedimiento, embargo, ejecución forzosa y enajenación.

Abstract

Executive collection is one of the fundamental pillars of the Spanish tax system, as it is enshrined as a tool capable of enforcing taxpayers' tax obligations even against their will. It is possible due to the prerogatives of executive self-governance provided by the legal system to the Administration in order to carry out its acts, being able to dispose of the debtor's assets in order to satisfy the debt and in accordance with the principle of legality. The enforcement procedure constitutes the last phase of the process of collection of a debt, since at first the obligor is granted a voluntary period for entry, which later by its course becomes executive, being able to initiate the enforcement at any time. The entire collection process, both voluntary and executive, is legitimated and regulated in the General Tax Law, and any actions that are not regulated therein are null and void. Within this, in Section Two of Chapter V of Title III, the enforcement procedure is regulated, in which the executive initiation is detailed with the enforcement order, the seizure proceedings, the grounds for objection and the ways of disposing of the assets of the obligor.

Key Words: tax payer, debt, process, seizure, forced execution, disposal.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	PÁG. 1
1.1. PRÓLOGO.....	PÁG. 1
1.2. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.....	PÁG. 4
2. GESTIÓN RECAUDATORIA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	PÁG. 7
2.1. RECAUDACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL	PÁG. 7
2.2. DIFERENCIAS ENTRE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LAS CUOTAS SOCIALES.....	PÁG. 10
3. PERIODO DE RECAUDACIÓN, FRACCIONAMIENTO Y APLAZAMIENTO DE DEUDAS.....	PÁG. 15
3.1. PERIODO VOLUNTARIO Y EJECUTIVO	PÁG. 16
3.2. DEUDAS SUSCEPTIBLES DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO.....	PÁG. 22
3.3. FALTA DE PAGO DE LA DEUDA APLAZADA.....	PÁG. 24
3.4. CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	PÁG. 26
4. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO. CUESTIONES GENERALES	PÁG. 32
4.1. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y PRESUPUESTOS	PÁG. 32
4.2. CONCURRENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN	PÁG. 34
4.3. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.....	PÁG. 36
5. VALORACIÓN Y EJECUCIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS APREMIADOS	PÁG. 39
5.1. INICIO DEL PROCEDIMIENTO	PÁG. 39
5.2. IMPUGNACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	PÁG. 42
5.3. PRÁCTICA DE EMBARGOS DE BIENES Y DERECHOS	PÁG. 44
5.4. VALORACIÓN Y ENAJENACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS	PÁG. 50
5.5. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	PÁG. 52
6. CONCLUSIONES	PÁG. 53
7. BIBLIOGRAFÍA.....	PÁG. 55
8. NORMATIVA	PÁG. 56
9. WEBGRAFÍA.....	PÁG. 58
10. ANEXOS	PÁG. 59

1. INTRODUCCIÓN

1.1 PRÓLOGO

El procedimiento de apremio tributario es un proceso reglado formado por continuos actos administrativos legitimados por una serie de leyes que se enmarcan dentro del Derecho Administrativo.

Al tratar el concepto de acto administrativo Jiménez Zúñiga (2016, p.4-1) nos indica que es « todo acto jurídico dictado por la Administración y sometido al Derecho Administrativo», del cual forma parte la totalidad de la legislación tributaria. Además será necesario que dicho acto sea dictado por alguna administraciones públicas contenidas en el artículo 2.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de la Administraciones Públicas (en adelante LPACAP), en el ejercicio de su potestad administrativa, otorgada por las leyes. Dicho otorgamiento posiciona a la Administración en situación de supremacía y prerrogativa, facultada para entablar, extinguir o modificar situaciones jurídicas de las que son titulares sujetos privados.

Cuando ella ejerce esta autoridad, origina una relación jurídico-administrativa, aplicándose el Derecho Administrativo. Las potestades administrativas se manifiestan en la potestad de autotutela, la de ejecución forzosa, la de establecer y exigir tributos, entre otras.

Dentro de la mencionada autotutela, se encuentra la ejecutiva, donde «su fundamento jurídico es la presunción de legalidad de los actos administrativos, donde su base es la necesidad de que se salvaguarden los intereses públicos que persigue la Administración» (Jiménez Zúñiga 2016, p. 4-30). La ejecutoriedad significa que el acto administrativo dictado, despliega todos sus efectos, una vez sea firme, aún contra la voluntad de los obligados. Aunque haya garantías para el administrado o en nuestro caso el obligado tributario, para manifestar sus alegaciones frente al contenido del

acto, como pueden ser los recursos administrativos, su interposición no suspende el curso de la ejecución, según nos indica el artículo 117 de la LPACAP.

Este poder de autotutela constituye diferencia fundamental con lo que ocurre en las relaciones jurídicas emprendidas entre particulares, ya que estos para constituir cualquier acto ejecutorio necesitan pasar por los Tribunales, mediante un proceso de ejecución, para obtener una resolución favorable que origine título ejecutorio. Por su parte la Administración, para ejecutar sus actos no necesita una declaración de legalidad por parte de aquellos, ya que esta actúa siempre de acuerdo con el principio de legalidad.

Se trata de una serie de privilegios que diferencian la posición jurídica de la Administración del resto de sujetos de derecho, donde según el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de julio de 2002 emana que «en nuestro sistema, la Administración pública no necesita acudir al juez para que declare o reconozca su pretensión frente al obligado tributario, en virtud del principio de autotutela declarativa».

La ejecutoriedad de los actos administrativos viene legitimada por el artículo 99 de la LPACAP donde se regula que *«Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la Ley, o cuando la Constitución o la Ley exijan la intervención de un órgano judicial»*.

La ejecución forzosa de los actos puede llevarse de distinta forma, pero en nuestro caso la que nos interesa es la establecida en el artículo 100.1 a) LPACAP, que no es otra que el apremio sobre el patrimonio. Viene regulada en el artículo 101 LPACAP disponiendo que *«Si en virtud de acto administrativo hubiera de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento de apremio»*. Añadiéndose que *« En cualquier caso no podrá imponerse a los administrados una obligación pecuniaria que no estuviese establecida con arreglo a una norma de rango legal»*. Lo que viene a indicar dicho artículo es que para

apremiar en base al acto administrativo dictado, es necesario que en la normativa aplicable al acto, en nuestro caso la Ley General Tributaria, exista una regulación específica de dicho procedimiento en base al principio de legalidad, es decir si la norma de rango legal aplicable no prevé este medio de ejecución forzosa no podrá llevarse a cabo el apremio sobre el patrimonio.

Por tanto el mencionado apremio «se trata de un procedimiento para el cobro de los créditos consistentes en una cantidad líquida, empleándose fundamentalmente para el cobro de deudas que tienen un carácter contributivo o fiscal» (Jiménez Zúñiga 2016, p. 4-31).

En lo expuesto sobre la ejecución forzosa, cabe indicar que la intromisión de los jueces queda relegada a un segundo plano y como última garantía al obligado tributario mediante el recurso contencioso-administrativo, es decir los tribunales de oficio no podrán entrar a conocer la ejecución de un acto dictado por una Administración, sino que será el obligado quien la solicitará mediante la interposición del citado recurso.

La potestad de autotutela y de ejecución forzosa analizadas, responden a la necesidad de que la Administración gestione «*con objetividad los intereses generales*» según lo regulado en el artículo 103.1 de la CE, siendo en la práctica la representación del principio de eficacia, establecido en el anterior artículo, dado que no ha de ralentizarse por la necesidad de la asistencia judicial previa.

Centrándonos en la temática del trabajo, la legislación tributaria, como hemos mencionado, regula la ejecutoriedad de los actos de la Hacienda Pública, atribuyendo en el artículo 167 de la LGT el valor de sentencia judiciales de carácter ejecutivo, donde «*La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios*».

La regulación principal del apremio se encuentra en la LGT, generalmente es la utilizada para la recaudación de cualquier deuda de derecho público, en vía de apremio, que ostente el obligado con la Administración.

1.2 OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

En los tiempos que corren es habitual que la recaudación tributaria sea fuente de noticias y titulares en los medios de comunicación ya que a través de esta se sustenta la gran mayoría del gasto público, originario de nuestro Estado social.

En este trabajo se pretende analizar como las Administraciones Públicas recaudan los ingresos que sirven para financiar los servicios destinados al interés general. Para ello, será necesario exponer todo el procedimiento recaudatorio, desde que se genera la deuda tributaria, donde el ahora obligado tributario ha de abonar, hasta que pasa a ser propiedad del erario público.

El eje central de este trabajo será la figura del apremio administrativo, concretamente en el ámbito tributario. En él estudiaremos la potestad que ostenta la Administración al desplegar la autotutela ejecutiva, con el fin de recaudar aquellas deudas tributarias, generadas por los obligados que no han cumplido con la misma.

En estos tiempos que corren donde los ideales individualistas parecen primar ante los colectivos, donde el aportar no es del todo reconocido y el fraude parece un éxito, nos recuerda el artículo 31 de nuestra carta magna aquello de «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad*», así como los principios rectores de nuestro sistema tributario (principio de capacidad, económica, generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación) señalan que la carga tributaria ha de ser repartida conforme a los mismos, al objeto de redistribuir la riqueza y construir un sólido estado de bienestar.

Para ello la Administración se erige como encargada de salvaguardar el interés general, por lo que dentro de sus funciones está la de recaudar aquellos tributos que no han sido ingresados en su periodo establecido y así poder hacer cumplir lo establecido en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) que define los tributos como

«Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos público»

Con este trabajo de fin de grado se pretende llegar a los siguientes objetivos, dónde estudiaremos lo siguiente:

1. Comprender, como la autotutela ejecutiva como cualidad del acto administrativo puede desplegar todos sus efectos, aunque sea contraria la voluntad del obligado, interfiriendo en su propiedad, para hacer cumplir su obligación tributaria. Para ello se ha elaborado una introducción expresando la regulación administrativa donde se contempla esa ejecución forzosa del acto administrativo, crucial para el apremio tributario.
2. Se ha tratado de estudiar la normativa tributaria, especialmente la de índole recaudatoria, con la finalidad de comprender como las Administraciones, a través de la Hacienda Pública es capaz del cobro de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Para ello se ha creído conveniente analizar las diferentes fases en las que puede pasar una deuda tributaria, desde su generación hasta su satisfacción, siendo el procedimiento de apremio el último recurso. Será necesario analizar pormenorizadamente el contenido de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, deteniéndonos en los órganos que efectúan dicha función, así como en los periodos y procedimientos establecidos para esa finalidad. También se mostrará brevemente y a modo de comparación la recaudación que efectúa la Seguridad Social, como ente público que es.

3. Entrando en el propósito central del trabajo, fruto de la temática, se analizarán los elementos generales que componen el procedimiento de apremio, tales como su definición y características, como también sobre sus causas y efectos.
4. Por último, se pretende efectuar un estudio pormenorizado del procedimiento de apremio, empezando por su inicio, pasando por su desarrollo y las consecuencias que genera sobre el patrimonio del obligado, así como las formas que tiene este de impugnarlo o suspenderlo, y su terminación mediante el pago de la deuda con la enajenación de los bienes embargados.

En cuanto a la metodología utilizada para efectuar este trabajo y dada la temática seleccionada, consistirá en el análisis de la legislación tributaria y administrativa relacionada con el procedimiento de apremio, así como la búsqueda bibliográfica en manuales y artículos de Derecho Administrativo y especialmente Derecho Tributario.

2. GESTIÓN RECAUDATORIA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

2.1 RECAUDACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL

La recaudación tributaria se plantea como el cobro de la deuda que mantiene el obligado tributario con el fisco, por la realización del hecho imponible establecido por las leyes y producido el devengo de éste. Dada las características del acreedor, la Administración ha de actuar conforme al principio de legalidad, donde su acción desemboca en un acto jurídico que precisa el cobro de la deuda tributaria.

Dependiendo del espacio temporal en que se cobre la deuda, el acto tendrá un alcance u otro. Si el obligado, ha cumplido con la misma en periodo voluntario, al liquidar e ingresar su deuda, esta queda extinguida, terminando la relación jurídica con la Administración. En cambio, si el ingreso no se ha efectuado una vez transcurrido el periodo voluntario establecido por las leyes, la Administración tiene la potestad de emprender la vía ejecutiva para el cobro, instrumentándose en un verdadero procedimiento administrativo, dirigido a un fin concreto, formando una cadena de actos administrativos, para poder cobrar la deuda tributaria.

Como indica el artículo 160 de la LGT «*La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias*». En esta línea la recaudación tributaria es el procedimiento por el que discurre la actividad administrativa dirigida a la percepción de las cantidades adeudadas al fisco. Por otra parte, «el tratamiento de la recaudación supone el nacimiento de un procedimiento entendido como un conjunto de actos, cada uno de los cuales establecen su causa en el anterior y es fundamento para el siguiente». (Cazorla Prieto 2016, p. 440)

Esta función recaudatoria viene confirmada por el artículo 2, párrafo primero, del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de

29 de Julio, en adelante RGRT, donde «*La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública consiste en la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago*»

Lo anterior significa que para el desarrollo de la función administrativa recaudatoria se necesita la actividad constante de la Administración Tributaria poniendo en marcha las potestades que le otorgan las leyes. En muchas ocasiones el ejercicio de una ellas no es suficiente para satisfacer la finalidad recaudatoria, ya que se necesitan varios actos jurídicos, concatenados al objeto del fin recaudatorio. Por ello, encontramos que el procedimiento de recaudación reviste de varias modalidades.

Importante saber quien pone en marcha esta función recaudatoria. La respuesta la encontramos en los órganos recaudadores, que dependiendo de la Administración a la que estén adscritos serán unos u otros.

Conforme indica el artículo 6 del RGRT, entre los órganos de recaudación del Estado se encuentran:

- a. Las unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración Tributarias (AEAT), es el órgano recaudatorio más importante, ya que cuenta con la mayor red de unidades y recursos, materiales, técnicos y humanos.
- b. Organismos Autónomos estatales y entidades de Derecho Público Estatales.
- c. La Secretaría General del Tesoro Público y Política Financiera y unidades administrativas de las Delegaciones de Economía y Competitividad.

Por su parte las deudas tributarias cuya gestión recaudatoria sea competencia de las Comunidades Autónomas se llevarán a cabo por los órganos regulados por el artículo 7 del RGRT:

- *«Directamente por las Comunidades autónomas y sus Organismo Autónomos, como por ejemplo, la Agencia Tributaria Valenciana.*
- *Por otras entidades de Derecho Público con las que se haya delegado la función recaudatoria.*
- *Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se haya formalizado el oportuno convenio. Suele ser común que los procedimientos de apremio sobre deudas de tributos cedidos sean llevados a cabo por la misma, ya que por su magnitud puede llegar más lejos en temas de embargos y enajenación de bienes. Por ello la firma de convenios de colaboración entre consejerías de hacienda y la AEAT es muy habitual y beneficioso para ambas.»*

Por último, la recaudación las deudas tributarias cuya gestión compete a los Ayuntamientos se efectuarán con arreglo a lo establecido en el artículo 8 del RGR.

- *«Directamente por los Ayuntamiento o por sus Organismos Autónomos*
- *Por entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan las Corporaciones Locales, cuando se hayo efectuado un convenio para ello. Suele ser habitual que lo municipios de pequeño tamaño, no tengan recursos ni medios para poner en marcha procedimientos recaudatorios, de ello se encargan los órganos recaudadores de la Diputaciones Provinciales, dentro de su ámbito competencial.*
- *Por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria siempre que haya un convenio en tal sentido.»*

La función principal de los órganos recaudatorios tal y como indica el artículo 162 de la LGT es *«asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria»*, siendo una función complementaria la de *«comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios»*

Para el cumplimiento de estas dos funciones recaudatorias, ese mismo artículo en su apartado segundo dispone que *«los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones necesarias en el curso del procedimiento de apremio»*

Entre dichas facultades podemos encontrar, la de requerir a todo obligado tributario *«una relación de bienes y derechos integrantes suficiente para cubrir la deuda tributaria»* o la de acordar medidas de ejecución subsidiaria para los casos que los requerimientos no hayan sido atendidos por el obligado tributario.

2.2 DIFERENCIAS ENTRE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LAS CUOTAS SOCIALES

La Tesorería General de la Seguridad Social, en adelante TGSS, actúa como caja única del sistema de la Seguridad Social, llevando a cabo la gestión liquidadora y recaudadora de los recursos que pertenecen al sistema de la Seguridad Social, siendo la que actúa tanto en periodo voluntario como en vía ejecutiva.

Como ocurre con los ingresos de naturaleza tributaria, la gestión recaudatoria de las cuotas sociales consiste en el ejercicio de la actividad administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos cuyo objeto esté constituido de los recursos enumerados en el artículo 1.1 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1415/2004 de 11 de junio, en adelante RGR.

Estos recursos devienen de una serie de sujetos responsables que ostentan la obligación de cotizar y efectuar el pago de las cuotas, considerándose tales los incluidos en el artículo 12. RGR, siendo los siguientes:

- 1) *«Personas físicas o jurídicas, entes sin personalidad jurídica, a las que las normas de cada régimen impongan directamente la obligación de cotizar. Generalmente los que se consideran empresarios a efectos de las obligaciones de la Seguridad Social.»*

2) *Cuando concurren hechos o omisiones que las normas consideran la determinación de responsabilidad solidaria, responsables subsidiarios o sucesores mortis causa.»*

El pago de las cuotas se puede efectuar por cualquier medio que esté aceptado por las normas reguladoras de la Seguridad Social, donde los empresarios responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar deberán conservar durante cuatro años los documentos justificativos de cotización e ingreso de cuotas tal y como indica el artículo 25.3 RGR.

Por lo que respecta a los periodos de ingreso, tal y como ocurre con los tributos existe un periodo voluntario y uno ejecutivo, aunque el funcionamiento de ambos difiere en algunos aspectos.

Generalmente las cuotas de la seguridad social se devengan y liquidan de forma periódica, siendo la forma más habitual la utilización del sistema de autoliquidación directa, mediante la transmisión telemática de datos y conceptos. Mediante este sistema los obligados transmitirán a través de un aplicativo electrónico los datos de los conceptos devengados y abonados por los trabajadores siendo la TGSS, mediante mensaje respuesta la que calcule y liquide las cuotas a ingresar. Asimismo este organismo, realiza en el mismo trámite, actos de comprobación para que los datos transmitidos sean concordantes con los obrantes en su base de datos.

Mediante el indicado sistema de autoliquidación la Tesorería determina qué cuotas sociales pertenecen a cada trabajador, teniendo en cuenta los datos transmitidos y cada una de sus peculiaridades.

En cuanto a plazos, el periodo voluntario empieza el primer día del mes siguiente al devengo de las cotizaciones y termina el último día del mismo mes, es decir las liquidaciones devengadas en el mes de abril, el periodo voluntario empieza el día 1 de mayo y termina el 31 del mismo, según lo establecido en el artículo 56.1 RGR.

Durante dicho plazo el obligado, deberá tanto autoliquidar las cuotas como hacer efectivo su ingreso. En el caso de no mediar pago, este periodo se prolongará hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al periodo de recaudación ejecutiva.

Aquí observamos una diferencia respecto a la recaudación tributaria, ya que en dicha recaudación, el periodo ejecutivo comienza automáticamente una vez haya transcurrido el último día del plazo, en periodo voluntario, establecido para cada impuesto y obligación tributaria, sin necesidad de la emisión de la providencia de apremio. Por lo que de ingresar los tributos en periodo ejecutivo, como veremos, dará lugar a los recargos de dicho periodo; mientras que en la recaudación de las cuotas sociales no existe tanta distinción entre recargos extemporáneos y ejecutivos, siendo estos similares en un periodo y otro, estando regulados en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en adelante TRLGSS.

Una vez transcurrido el periodo voluntario sin efectuar ingreso de las cuotas debidas, la TGSS podrá reclamar su importe al sujeto responsable incrementado por el recargo que proceda. Esto sería lo que en la recaudación tributaria sería el periodo ejecutivo. Observamos que en materia de Seguridad Social, no existe uno como tal, hasta la emisión de la providencia de apremio.

La recaudación en vía ejecutiva o de apremio se iniciará una vez haya transcurrido el periodo voluntario siempre que el obligado al pago no haya ingresado las cuotas con su recargo. A partir del primer día hábil a la finalización del anterior plazo, la unidad de recaudación ejecutiva de la TGSS, estará facultada para emitir la providencia de apremio, donde en la misma se concederá un plazo de quince días para ingresar la deuda con el recargo pertinente, tal y como indica el artículo 38.2 de TRLGSS. En la misma se indica que si no se efectúa el pago dentro de esos días, se empezarán a devengar intereses de demora y dará lugar al embargo de los bienes del obligado.

El proceso de apremio en la recaudación de cuotas funciona de forma más automatizada que en la recaudación tributaria, ya que la TGSS, dispone de la información que origina la deuda de una forma más inmediata que el órgano de gestión tributaria, ya que ella es la que controla el proceso de liquidación, y no el obligado como en muchos impuestos. Es habitual, que el obligado que no haya satisfecho las cuotas sociales, en un periodo corto de tiempo, reciba una notificación telemática que contenga la providencia de apremio.

Asimismo en términos de recargos, el TRLGSS en su artículo 30.b 1º y 2º, regula dos tipos de recargos de apremio, siendo el 20% cuando se ingresa dentro del plazo concedido y del 35% si satisface la deuda una vez transcurrido este. Como veremos más adelante el sistema de recargos tributarios tiene una regulación más extensa y depende de una serie de hechos.

Como ocurre en el ámbito tributario la providencia de apremio constituye título ejecutivo suficiente para el inicio del procedimiento de apremio, ya que tiene la misma fuerza ejecutiva que las sentencias judiciales para proceder frente a los bienes del obligado, así viene regulado en los artículos 32.2 TRLGSS y 84 del RGR.

Esta se originará, generalmente, cuando el obligado al ingreso de las cuotas no lo haya satisfecho respecto de la cuotas devengadas referentes a los trabajadores dados de alta e incluidos en las liquidaciones transmitidas en plazo.

Como garantía al administrado el artículo 38.3 TRLGSS, regula el recurso de alzada, que puede interponer el obligado, alegando los motivos establecidos en el mismo, siendo similares a los regulados en el artículo 167 LGT.

Existe una diferencia notoria entre ambos y es que, en el ámbito de la Seguridad Social, tal y como indica el artículo 38.3 *in fine* TRLGSS, «*la interposición del recurso suspenderá el procedimiento de apremio, sin necesidad de la presentación de la garantía, hasta la resolución de la impugnación*». Por el contrario en la legislación tributaria, tanto en el artículo 165 de la LGT, como el artículo 73 del RGRT que abordan

la suspensión del procedimiento de apremio, nada regulan acerca de que la mera interposición del recurso suspenda el procedimiento, sin presentación de garantías.

Para asegurarse el cobro, la TGSS, si la deuda es considerable y por la conducta del obligado observa indicios de impago, suele ser habitual que se adopten medidas cautelares para asegurarse el cobro. Estas deberán ser proporcionales al daño que pueda causar el impago. Las más comunes suelen ser las reguladas en el artículo 37.2 a) y b) del TRLGSS, que consisten en la retención de devoluciones de ingresos indebidos y embargo preventivo de bienes, que dependiendo del importe podrán ser, desde retenciones de dinero en cuentas bancarias, hasta anotaciones preventivas en registros públicos.

Una vez finalizado el plazo otorgado en la providencia de apremio para efectuar el pago, esta adquiere firmeza en vía administrativa, comenzando las actuaciones administrativas para apremiar el patrimonio del obligado y conseguir satisfacer la deuda. Lo llevará a cabo las unidades de recaudación ejecutiva de la TGSS, donde lo habitual es que requiera al obligado una manifestación de los bienes de su propiedad, y si no la hiciera, la Administración en su potestad de policía actuará hasta encontrarlos.

Llegados a ellos, la TGSS dictará diligencias de embargo de los bienes, y tras su anotación en los registros públicos, si procede, serán peritados para su enajenación y materializándose mediante subasta pública.

3. PERIODO DE RECAUDACIÓN, FRACCIONAMIENTO Y APLAZAMIENTO DE DEUDAS.

En este apartado vamos a empezar a entrar en materia esencialmente tributaria para ir analizando como la deuda tributaria originada por su devengo es recaudada por la Administración.

El punto de partida lo encontramos en la aplicación de los tributos, dedicándose a ello el Título III de la LGT, desarrollado por el RGRT, esta aplicación de los tributos consiste, a tenor del artículo 83 de la LGT, en *«las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia de los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias»*. Observamos que el concepto es amplio, pero en este trabajo nos vamos a centrar esencialmente en ese último mandato, que es el de recaudación.

Esta recaudación tributaria se encuentra regulada en el Capítulo V del mencionado título, donde su contenido *«en realidad se trata de preceptos que tienen fundamentalmente un alcance procedimental»* (Pérez Royo 2016, p. 365).

El objetivo principal de la recaudación es el pago de la deuda, aunque dentro del mismo procedimiento, existen dos momentos que pueden tener unas consecuencias u otras, dependiendo del espacio temporal donde se produzca el mismo, ya que dentro de la recaudación debemos distinguir entre periodo voluntario o periodo ejecutivo. Seguidamente analizaremos los aspectos sustantivos y procedimentales de cada uno de dichos periodos, *«hasta el punto de que, más que dos fases de un mismo procedimiento, hablamos de dos procedimientos distintos»*. (Pérez Royo 2016, p. 366).

3.1 PERIODO VOLUNTARIO Y EJECUTIVO

Entrando en materia recaudatoria, la LGT regula en los artículos 160 a 177 las «Actuaciones y procedimiento de recaudación».

Como ya hemos mencionado las actividades administrativas dirigidas hacia el cobro de la deuda tributaria, podrán realizarse según el apartado 2 del artículo 160 de la LGT, de la siguiente manera:

«a. En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b. En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio»

3.1.1 Periodo Voluntario

El pago de la deuda tributaria en periodo voluntario es la extinción normal de la misma, siendo esta la conducta a seguir por su obligado. En el caso de que el responsable no lo hubiera hecho se perseguirá la realización de la misma mediante la vía de ejecución de su patrimonio.

En lo que respecta al periodo voluntario, la LGT, no dedica mucho esfuerzo en su regulación ya que solamente expone que la recaudación de la deuda en periodo voluntario se efectuará en los plazos establecidos en el artículo 62 de la LGT. Por el contrario el RGRT, en su Título II, Capítulo I sí que desarrolla este periodo.

Recordar que el periodo de pago, en voluntaria, se origina, por la existencia previa tanto de una autoliquidación o de un acto administrativo de liquidación. Es decir si tenemos una obligación tributaria derivada de un pago fraccionado por satisfacer rentas de capital inmobiliario, en IRPF, hemos de tener en cuenta que hemos

de autoliquidar y presentar el modelo correspondiente, en este caso el modelo 115 e ingresarlo, en el plazo indicado por la norma de dicho tributo, considerando ese plazo como periodo voluntario.

Por ello, el comienzo del periodo voluntario es simplemente el momento en que esas deudas son exigibles al cobro. No siempre se exigen de la misma forma, si no que hay que tener en cuenta su naturaleza por lo que cabe distinguir entre:

- I. Si la deuda viene de una liquidación, se ha de tomar como punto de partida la fecha de su notificación. En la misma se indicará el plazo y el lugar de ingreso.
- II. Si la deuda deriva de un tributo de notificación colectiva, en la misma se establecerá el periodo recaudatorio voluntario. Es habitual en los impuestos municipales como el IBI o IVTM. Será la ordenanza fiscal de cada municipio quien regule el periodo voluntario del impuesto.
- III. En los impuestos en los que se deba presentar autoliquidaciones, tales como IRPF, IVA e IS, el comienzo del periodo voluntario vendrá determinado por la norma de cada tributo, que generalmente para los pagos fraccionados, existirá un plazo en cada mes o trimestre. Otros de carácter anual como la declaración de la renta del IRPF, vendrá publicado para cada año, siendo para la renta de 2018, del 1 de abril al 30 de junio de 2019.

Para el caso de que el obligado tributario, no cumpliera con la misma en el periodo voluntario establecido, la LGT, regula una serie de prestaciones accesorias a la principal, al objeto de reprimir esas conductas.

La primera de ellas, son los recargos por declaraciones presentadas e ingresadas, una vez haya transcurrido el plazo y sin que haya habido, entre la finalización y el pago, un requerimiento previo por parte de la Administración.

Se regulan en el artículo 27 de la LGT siendo, *«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.»*

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria»

Los sucesivos apartados regulan el porcentaje a aplicar sobre la deuda tributaria dependiendo de la demora en la presentación. Según el artículo 27.2 de la LGT serán del cinco, diez o quince por ciento, dependiendo si la presentación e ingreso se efectúa en los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido. Si se efectúa tras los doce meses, el recargo aplicable será del veinte por ciento.

Asimismo, en algunos supuestos la liquidación incorporará intereses de demora cuando por ejemplo se presente una declaración complementaria o una rectificativa una vez haya transcurrido el plazo voluntario para ello. *«Estamos ante intereses por incumplimiento de del deber de ingresar en plazo»*

Un ejemplo claro de ello es cuando el obligado tributario ha presentado en plazo una autoliquidación y posteriormente, sin requerimiento, se haya dado cuenta de que la presentada contiene errores aritméticos, omisión de conceptos o cantidades que originan una cantidad a ingresar superior a la efectuada, para ello presenta una declaración complementaria ingresando solo la diferencia. Posteriormente la administración le notificará una liquidación del recargo extemporáneo y los intereses de demora por la cantidad dejada de ingresar.

Importante, en esta fase del procedimiento recaudatorio, es el plazo para el pago de las deudas en voluntaria. Estos vienen regulados en el artículo 62 LGT, estableciendo diferentes presupuestos en función del momento de exigibilidad de la deuda.

- En primer lugar, las deudas derivadas de una autoliquidación deberán satisfacerse en el plazo que indique la normativa de cada tributo. Añadir que en el caso de que se presente una autoliquidación pero no se ingrese la cantidad reflejada, sin que se haya solicitado aplazamiento, el plazo del periodo voluntario finaliza ese mismo día, originando la apertura del periodo ejecutivo.
- Las deudas originadas por una liquidación tributaria, el plazo para el ingreso variara en función de la fecha de su notificación, por lo que los actos notificados entre los días 1 y 15 de cada mes, tendrán de plazo para el ingreso hasta el día 20 del mes posterior.

Si la liquidación ha sido notificada entre el 16 y el último día de mes, el plazo será hasta el día 5 del segundo mes posterior.

En ambos casos si el último día fuera inhábil, se alargará hasta el inmediato hábil siguiente.

- Por último las liquidaciones de deudas establecidas mediante un proceso de notificación colectiva, como pueden ser los impuestos municipales del IBI o el IVTM, la LGT establece que serán las ordenanzas fiscales municipales quien regulen el plazo en periodo voluntario, estableciéndose en la misma un régimen supletorio, siendo este del uno de septiembre al veinte de noviembre.

Para finalizar este apartado, la consecuencia de no satisfacer la deuda en periodo voluntario es la apertura del periodo ejecutivo, produciéndose de manera instantánea, donde se devengarán los recargos e intereses establecidos en el artículo 28 de la LGT.

3.1.2 Periodo Ejecutivo

La antesala de la recaudación forzosa de la deuda tributaria, es el periodo ejecutivo. El artículo 161 LGT, señala el punto de partida del mismo, donde en deudas liquidadas por la Administración, se abre el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso, regulado en el artículo 62 de esa Ley. En el caso de cantidades a ingresar derivadas de la presentación de una autoliquidación, sin que se haya efectuado el ingreso, este empezará al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para su ingreso, o si ya estuviera terminado, automáticamente, el día siguiente al de la presentación.

El periodo ejecutivo se enmarca como el espacio temporal entre la finalización del periodo voluntario y el inicio de la actuación administrativa para el cobro forzoso de la deuda tributaria. *«Lo que intentamos decir es que la primera fase del periodo ejecutivo, hasta la providencia de apremio, no es propiamente una fase de ejecución, sino una especie de prórroga del periodo voluntario»* (Pérez Royo 2016, p. 384).

La recaudación en este periodo se distingue de la vía voluntaria, tanto por el contenido de la deuda tributaria exigible, como el procedimiento llevado a cabo. La similitud de ambos periodos es que el deudor mantiene la posibilidad de sufragar la deuda voluntariamente.

Cabe distinguir, necesariamente, entre el periodo ejecutivo y el procedimiento ejecutivo, ya que lo que se abre automáticamente es el primero, donde la deuda es susceptible de ejecución, pero aún no se han iniciado las actuaciones para ello, es como una segunda oportunidad para cumplir con la obligación. Mientras no se emita la providencia de apremio, la deuda puede ingresarse de forma espontánea, teniendo la consecuencia de llevar aparejada un prestación accesorio, siendo esta un recargo del cinco por ciento de la misma, que se devenga de forma automática en el momento en que la deuda entre en este periodo. El recargo lo liquidará el órgano de recaudación competente una vez haya comprobado el ingreso, sin la exigencia de intereses de demora, tal y como indica el artículo 28.5 de la LGT.

Por último, el artículo 161.2 de la LGT, regula dos supuestos que impiden el inicio del periodo ejecutivo. Por una parte tenemos la presentación de la solicitud de aplazamiento de la deuda dentro del periodo voluntario, donde su interposición suspende la ejecutoriedad de la deuda hasta su resolución; por otra parte, cuando se trata de una deuda derivada de un procedimiento sancionador, se interponga un recurso o reclamación económico administrativa en tiempo y forma contra la misma, suspendiéndose hasta que la resolución sea firme en vía administrativa y haya finalizado el periodo voluntario para el pago.

3.2 DEUDAS SUSCEPTIBLES DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO

Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración Tributaria un aplazamiento o fraccionamiento de pago cuando ostenten problemas de tesorería de carácter transitorio. Así la AEAT, podrá conceder dicho aplazamiento con la finalidad de aligerar la carga de pagos y salvaguardar el riesgo de caer en situación de insolvencia. Para ello habrá que demostrar mediante medios de prueba fehacientes, dicha situación.

Por lo general, el aplazamiento de la deuda tributaria se puede solicitar para la mayoría de los impuestos que deriven de autoliquidación o liquidación, tales como el IRPF, IVA o Sucesiones y Donaciones.

Como ejemplo paradigmático, la declaración anual del IRPF, incorpora la opción del fraccionamiento automático de la deuda a ingresar en dos plazos, sin necesidad de acreditar la falta de liquidez en dicho momento.

No existe límite de cantidad para solicitar el aplazamiento de la deuda, pero si concurre una distinción en función de la cuantía, ya que dependiendo de la cantidad a aplazar se exigirán unas garantías u otras. Tal y como expresa el artículo 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, hasta 30.000 euros no se exige garantía alguna para la solicitud. En caso de que la deuda sea superior a dicha cantidad se exigirán las cauciones establecidas en el artículo 82.1 de la LGT, siendo estas, un aval bancario, garantía hipotecaria o seguro de caución.

Añadir que el aplazamiento conlleva un coste añadido, ya que hay que sumarle el interés legal de dinero, para deudas garantizadas, y el interés de demora vigente para las deudas sin garantía.

En cuanto a la solicitud será a instancias de obligado, como así lo regula el artículo 44 del RGRT. En la misma tal y como indica el artículo 46 RGRT, habrá que

indicar los plazos para el pago, estableciendo el interesado el calendario de pagos y la cantidad a abonar en cada uno de ellos.

La solicitud deberá reflejar el importe de la deuda y su naturaleza, así como los plazos en los que se quiere fraccionar e indicando la cuenta bancaria en donde se domiciliarán los plazos.

En cuanto a los efectos más destacables, es que si el aplazamiento se solicita en periodo voluntario, impide el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo de intereses de demora, como se ha indicado. En el caso de encontrarse la deuda en periodo ejecutivo, la solicitud paralizará las actuaciones ejecutorias de la deuda.

La denegación de la solicitud de aplazamiento, tal y como se regula en el artículo 52.4 del RGRT, tendrá distintos efectos sobre la recaudación *«a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.»

En los últimos años el tema de los aplazamientos han sufrido diversas reformas y cambios de criterios, la más importante fue la que entró en vigor el 1 de enero de 2017, introducida por el *Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social*, donde se introdujeron cuatro nuevos supuestos de deudas tributarias inaplazables, dando lugar a que no se podrán aplazar ni fraccionar las siguientes deudas tributarias:

- Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a efectuar pagos a cuenta.
- Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes desestimatorias dictadas en recurso o reclamación económica administrativa.
- Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, tales como el IVA e Impuestos Espaciales, salvo que se justifique que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- Los pagos fraccionados del Impuesto de Sociedades.

Por lo que en relación con los tributos repercutidos, establece la norma que para los mismos puedan aplazarse o fraccionarse, el contribuyente deberá justificar que las cuotas repercutidas no las ha cobrado.

La entrada en vigor de la citada norma causó un alto revuelo social entre autónomos y pequeños empresarios, donde la cantidad de quejas y consultas fue tal que obligó a la Agencia Tributaria a publicar un comunicado informando que los autónomos, dado las dificultades que entraña esta modificación, podrán solicitar el aplazamiento, tanto de los pagos fraccionados de IRPF como de IVA.

3.3 FALTA DE PAGO DE LA DEUDA APLAZADA

Por lo que respecta a la falta de pago de las deudas aplazadas, el incumplimiento en el pago del fraccionamiento o el aplazamiento, tiene distintas consecuencias en función de la naturaleza de la deuda y el periodo recaudatorio en el que se encuentre. El amparo legal de estas consecuencias lo encontramos en el artículo 54 del RGRT.

Para el caso de los aplazamientos, si llegado el día de ingresar la deuda, y esta no fuera satisfecha, las consecuencias serán:

- A. Solicitud de aplazamiento presentada en periodo voluntario: Se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente, debiéndose dictar providencia de apremio, obligando a ingresar la deuda en los plazos del 62.5 LGT. Se exigirá el principal de la deuda, junto con los intereses de demora y el recargo ejecutivo correspondiente.

- B. Solicitud de aplazamiento presentada en periodo ejecutivo: Continuará el procedimiento de apremio

En el caso de incumplimiento de los pagos establecido en el acuerdo de fraccionamiento, habrá que distinguir entre:

- A. La fracción incumplida corresponde a una deuda en periodo ejecutivo: La recaudación de las fracciones que se encuentren en ejecutiva deberán proseguirse por el procedimiento de apremio. Se dará el plazo del artículo 62.5 LGT, para ingresar la totalidad de la deuda. En el caso de que estas se encontrasen en el periodo voluntario, al día siguiente se iniciará el ejecutivo, dando lugar al procedimiento de apremio.

- B. La fracción incumplida corresponde a deudas en periodo voluntario: Se iniciará el procedimiento de apremio respecto a la misma, exigiéndose el recargo ejecutivo e intereses de demora respecto de la fracción. Si vencido el plazo del artículo 62.5 LGT, no se hubiera ingresado, se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la totalidad de la deuda.

3.4 CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

Como hemos mencionado anteriormente los nuevos criterios legales acerca de los aplazamientos causó pánico entre autónomos y pequeños empresarios, debido a que muchos de ellos se veían en dificultades financieras y esta modificación suponía una carga más difícil de costear porque en muchos casos el fondo de maniobra que ostentan estos colectivos son escasos, ya que se ven sometidos a retrasos en los pagos, pagos aplazados y situaciones de dificultad financiera.

Ante tal demanda la AEAT se vio obligada a reaccionar y para ello publicó la *Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.*

Por ello a continuación vamos a exponer las ideas y criterios básicos que afectan a los citados colectivos.

Cuando un autónomo se encuentra en un momento de falta de liquidez transitoria, le supone un obstáculo satisfacer íntegramente las obligaciones tributarias devengadas, por ello la Agencia Tributaria ofrece la posibilidad de aplazar o fraccionar el ingreso, normalmente en cuotas mensuales, con la finalidad de que el contribuyente pueda seguir ejerciendo su actividad profesional o empresarial.

De esta forma la AEAT reconsideró la postura inicial de no conceder aplazamiento salvo en casos puntuales. Así gracias a esta instrucción los autónomos pueden solicitar el aplazamiento, sea cual sea el importe de la cuota a ingresar tanto de los pagos fraccionados del IRPF como del IVA. Dependiendo del importe de la deuda tendrá unos plazos u otros.

En cuanto al procedimiento y documentación para la solicitud, de la instrucción se puede extraer que existen dos procedimientos. Por un lado uno de carácter automatizado, para deudas iguales o inferiores a 30.000€ y otro para las deudas superiores a dicho importe.

1. Procedimiento automatizado: Se aplica en aquellas solicitudes en las que se quiera fraccionar o aplazar una deuda inferior a 30.000€. En lo que respecta a los plazos, habrá diferencias dependiendo de la naturaleza del obligado.

- *Personas jurídicas, herencias yacentes y comunidades de bienes*: tendrán un aplazamiento o fraccionamiento de seis mensualidades como máximo.
- *Personas físicas*: máximo 12 mensualidades, pudiendo en la solicitud indicando un plazo menor a este, donde nunca las mensualidades podrán ser menores de treinta euros.
- Las solicitudes con una deuda inferior a mil euros, será el obligado quién determinará los plazos, pero nunca estos podrán ser inferiores a la cantidad anterior.

En este proceso cabe la posibilidad de que te denieguen, se dará siempre que el obligado mantenga una deuda superior a seis cientos euros en periodo ejecutivo, y se haya notificado el apremio.

2. Procedimiento no automatizado: es el que corresponde a deudas superiores a los 30.000€. Para la solicitud y concesión será necesario la aportación la siguiente documentación:

- Se ha de aportar garantía suficiente para afianzar la deuda, con aval bancario o seguro de caución
- Informe pericial acerca de la valoración de los bienes si es que se ofrecen estos en prenda o hipoteca.
- Aportar la documentación contable auditada y registrada en el Registro Mercantil.

- Si se trata de tributos repercutidos como el IVA, se deberán aportar las facturas emitidas y no cobradas, con la identificación del cliente, vencimiento y cuantía; justificantes de que las facturas no se han cobrado; copia de las reclamaciones que se hayan efectuado al acreedor como intento de cobro de las cantidades adeudadas.

En relación con lo anterior no puede darse por hecho de que la mera solicitud de aplazamiento es presupuesto para su concesión. El Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución número 0651/2018/00/00 de 28 de junio de 2018, ha tratado este tema acordando y fijando como criterio unificado que la mera intención de solicitar un aplazamiento, es decir al presentar la autoliquidación o manifestándolo en el trámite de alegaciones en caso de liquidación, no es presupuesto suficiente para ello, ya que esta debe ir acompañada de los documentos que exige el artículo 46 del RGRT, por lo que el órgano de gestión o recaudación actuante pueda saber la intención del obligado y su situación de liquidez.

Así el obligado tributario no puede entender que una vez presentada esta produzca los efectos como tal, ya que esta debe ser estudiada y aprobada por la AEAT, supone que no se pueda pensar que la presentación de solicitud de aplazamiento, suspende el curso de la deuda, es decir, el periodo ejecutivo, ya que puede haber requisitos formales que impidan tal concesión.

En línea con lo anterior, cuando se solicita de una deuda de importante cuantía y se requiera una garantía para la concesión del aplazamiento, no bastará con la simple formalización de la hipoteca. Como bien fija el criterio la resolución número 0113/2014/00/00 de 27 de febrero de 2014 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, *«no basta solo con formalizar una hipoteca en documento público, si no que esta ha de ser registrada en Registro de la Propiedad correspondiente, así como aportar la documentación acreditativa de ambos actos ante el órgano de recaudación correspondiente en el plazo establecido.»* Esta decisión se ampara en el artículo 48 de RGRT, donde también entra en juego el artículo 52.3 RGRT

respecto al plazo que tiene establecido para la constitución de la garantía y documentarla, si se quiere efectuar tal aplazamiento.

Por último, destacar el reciente criterio publicado por el citado organismo en su resolución Nº 00341/2018 de 24 de abril de 2019, donde se fija el criterio respecto de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deuda que sean solicitadas por sociedades disueltas y en proceso de liquidación, donde se establece que podrán ser denegadas de forma automática sin necesidad de ser analizadas ya que no existe el presupuesto esencial de «*dificultad transitoria de tesorería*», debido a que la situación que provoca la disolución y liquidación de la sociedad no es un régimen transitorio sino que este es de índole estructural y por ello se opta por la vía de la liquidación a través del concurso para satisfacer todas las deudas.

Importante novedad acerca de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamiento es la que dictó el Tribunal Supremo a través de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia de 15 de junio de 2019 (Nº 813/2019. Rec. 67/2018), donde el tema a tratar principalmente era la modificación introducida en el Reglamento General de Recaudación por el Real Decreto 1071/2017 de 29 de diciembre, en el apartado 8 del artículo 46 del RGRT.

Este apartado dispone lo siguiente «*En el caso en que el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión al amparo de lo dispuesto en la normativa aplicable en materia de revisión en vía administrativa, aunque sea con carácter subsidiario una respecto de la otra, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.*» La finalidad versa sobre las deudas en periodo ejecutivo para las cuales se haya iniciado un procedimiento de apremio y este se recurra, solicitando la suspensión cautelar del mismo.

Entiende la Asociación Española de Asesores Fiscales, en adelante AEDAF, actora en este procedimiento, que en dicho artículo se le está dando prioridad a instar

la solicitud de suspensión antes que la de fraccionamiento o aplazamiento, existiendo menos probabilidades de éxito en la primera ya que las causas están tasadas legalmente.

La AEDAF entendió que lo regulado en el apartado número uno del artículo 65 de la LGT, parte del principio de que toda deuda tributaria es aplazable, salvo las tasadas en su apartado segundo, desplazando únicamente al reglamento las condiciones para obtener tal aplazamiento, pero que éste no puede regular una causa de archivo de tal solicitud como así se expresa. La actora defendió que no se le puede privar al obligado tributario que quiera recurrir y no tenga una clara expectativa de si va a obtener la suspensión cautelar para su deuda, un posible aplazamiento de forma subsidiaria a la primera petición, mientras esta se encuentre en trámite. Entendió que denegando esta petición de aplazamiento se actúa infringiendo el principio «*ultra-vires*», ya que restringe el este derecho reconocido por la Ley, por el mero hecho de ejercer un derecho fundamental, como es el de tutela judicial efectiva, ya que si se recurre en vía judicial y se pide la suspensión, la norma rechaza el aplazamiento.

La postura del Tribunal Supremo, ha sido tomar las alegaciones del la AEDAF, ya que considera que el nuevo apartado 8 del artículo 46 establece un nuevo supuesto de inadmisión de solicitudes no contemplado en la LGT, evidenciado una ausencia manifiesta de cobertura legal.

Asimismo argumenta que ya la LGT, en su artículo 65 apartado dos e) impide el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias resultantes de resoluciones firmes respecto de recursos, reclamación económico administrativa o recurso contencioso administrativo donde hayan sido concedidas las solicitudes de suspensión. Sin embargo lo que hace el controvertido artículo 46.8 del RGRT es anticipar la imposibilidad de aplazamiento una vez solicitada la suspensión, te la concedan o no.

Por ello, el órgano jurisdiccional fundamenta lo siguiente para su anulación, *«Entendemos que el apartado 8 del artículo 46 RGR no persigue posponer la tramitación y resolución del aplazamiento hasta que resuelva la petición de suspensión, sino que determina directamente su archivo, sin que ese archivo al que se refiere el*

artículo 46.8 RGR deba tener un alcance distinto del que se decreta en los casos del artículo 65.2 e) de la LGT.»

4. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO. CUESTIONES GENERALES

4.1 CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y PRESUPUESTOS

4.1.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

« El procedimiento de apremio es el procedimiento que se pone en marcha, una vez el obligado tributario no ha pagado su deuda, para hacerla efectiva mediante la ejecución sobre su patrimonio. Comienza con la providencia de apremio, título ejecutivo suficiente. Hace honor a la autotutela ejecutiva con la que cuenta la Administración Pública. Es un conjunto sucesivo de actos administrativos, que prosiguen el cobro, una vez el obligado no haya atendido al pago de la misma, mediante la ejecución de las garantías si las hubieren y, en el caso de que la deuda siga aún sin satisfacer, a través del embargo de bienes en cuantía suficiente y su enajenación en subasta» (Pérez Royo, 2016 p.384).

Analizada la bibliografía, podríamos poner multitud de definiciones de procedimiento de apremio, pero todas coinciden en tres cosas, su naturaleza ejecutiva, su objeto, que es la enajenación del patrimonio del deudor para obtener un producto con el que poder satisfacer la deuda tributaria, y su origen, que es el impago de dicha deuda.

Tal y como indica el artículo 163 de la LGT, la naturaleza de este procedimiento es exclusivamente administrativo, por lo que la competencia para iniciar y ejecutar el mismo pertenece únicamente a la Administración tributaria. Tal es así, debido a que se iniciará y se impulsará de oficio exclusivamente, en todos sus trámites, pudiéndose suspenderse en determinados supuestos. Asimismo, este es un procedimiento autónomo ya que no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución.

4.1.2 Presupuestos

El vencimiento del periodo voluntario para el ingreso de la deuda, constituirá presupuesto para ser perseguida en vía ejecutiva, donde la herramienta utilizada por la Administración tributaria es el procedimiento de apremio, en los términos regulados en la LGT. Como se ha señalado, dicho procedimiento constituye una de las manifestaciones más destacables y exclusivas del privilegio de la autotutela de la Administración, conforme a la cual tiene la prerrogativa de ejecutar directamente este tipo de actos.

Junto con el presupuesto temporal, antes indicado, se exige también uno de carácter material y otro formal. Por lo que respecta al primero de ellos, para poder iniciarse el apremio debe existir una deuda tributaria que sea líquida que tenga el carácter de exigible, al haberse producido su devengo, vencida e impagada. Además de encontrarse insatisfechas, han de conocerse por la Administración, así como no ha de haberse solicitado su aplazamiento o fraccionamiento. A ello se refiere el apartado 3 del artículo 161 de la LGT donde se regula que *«Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas líquidas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago»*

El presupuesto formal viene referido respecto a cómo se inicia la manera de recaudar la deuda, actuando como herramienta para poner en marcha la ejecución, con la que se deberá obtener la liquidez suficiente para el cobro de la deuda. Conforme indica el apartado primero del artículo 167 de la LGT *«El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá que efectúe el plazo.»*

De ello observamos que la providencia de apremio resulta crucial para el devenir del procedimiento, ya que por una parte constituye el inicio del mismo y por otra sirve de aviso para que el obligado sea conocedor de la situación de su deuda y el

devenir de ella, así como se le concede un plazo, establecido el artículo 62.5 de la LGT, para que la haga efectiva y ponga fin a ulteriores actuaciones. En la misma se incluye la liquidación de las prestaciones accesorias que lleva aparejada la deuda, en forma de recargo, como suplemento por la moratoria en el ingreso.

Por último, a la providencia de apremio se le concede «*La misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios*», tal y como indica el artículo 167.2 de la LGT.

4.2 CONCURRENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN

Como hemos mencionado anteriormente, el procedimiento de apremio se caracteriza por ser autónomo y directamente ejecutivo, así como no acumulable a otros procedimientos, para así lograr su fin con mayor agilidad. Pero esto no siempre es así, ya que puede darse el caso de que la Hacienda pública entre en concurrencia de procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales.

En esa situación se plantea el problema de la prelación de créditos, es decir antes de proceder a la ejecución, será necesario determinar cuál de ellos es el más antiguo, debido a que la preferencia procedimental se establece de acuerdo con la «*prior tempore, potior iure*». Con ello se toma como punto de partida el criterio temporal de la deuda.

Diferencias notables son las que existen en el caso de que nos encontremos en concurrencia con procedimientos de ejecución singulares o en concurso de acreedores. En el primer caso, entre el apremio tributario y otra ejecución sobre el mismo deudor, lo que sucederá será una concurrencia de embargos, cada proceso seguirá su curso independiente del otro. Aunque si la ejecución de ambos se llevara a cabo sobre el mismo bien, habrá que determinar qué procedimiento es el más antiguo, establecido por la fecha de emisión de la diligencia de embargo, tal y como regula el

artículo 164.1 a) de la LGT. De acuerdo con el criterio temporal, el primer embargo tendrá preferencia frente al segundo.

La situación es más compleja cuando concurren un apremio tributario y un procedimiento concursal. En este caso el criterio de temporalidad también será clave para el devenir del mismo.

En primer lugar, ya no se puede hablar de concurrencia de embargos por que *«en el concurso no se produce la traba de elementos singulares si no que es todo el patrimonio del concursado el que queda bajo la intervención de la administración del concurso, donde en su análisis de debe atender al artículo 164.2 LGT en relación con el artículo 55 de la Ley Concursal»* (Pérez Royo, 2016 p.398).

Si analizamos los anteriores preceptos, podemos extraer que como criterio general, la declaración del concurso paraliza el inicio de las ejecuciones tributarias, siempre que la providencia de apremio se hubiera emitido con posterioridad a la declaración del concurso.

En cambio el artículo 164 LGT permite iniciar la ejecución contra los bienes del deudor, aunque la diligencia de embargo se hubiera dictado con posterioridad a la declaración del concurso, pero los motivos sustantivos de la misma, se hubieran producido antes de la intervención judicial sobre el patrimonio. Si se da esta situación el procedimiento de apremio seguirá su curso hasta su terminación. Para el caso, existe un importante límite, que no ha quedado establecido en la LGT sino en la Ley Concursal, y ello es que los bienes objeto de embargo han de ser los que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado, por lo que será necesario la intervención del juez para determinarlos.

En relación con lo anterior, se encuentra la clasificación del crédito dentro de la masa pasiva del concurso. Viene determinado por el artículo 77 de la LGT, donde a los efectos de clasificación el crédito tributario se considera privilegiado. En el mismo se indica que la Administración tributaria goza de prelación para el cobro de los

créditos tributarios, cediendo solamente ante los asegurados mediante garantía real inscrita en Registros Públicos.

4.3 SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

El procedimiento de apremio solo se podrá paralizar por las causas establecidas en la Ley, ya que solamente en determinados supuestos detendrá sus facultades ejecutivas. Estas se encuentran en el artículo 165 LGT, donde podemos extraer que existen tres causas de suspensión: la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa, la derivada de errores materiales en la determinación del procedimiento y la interposición de tercería.

Cuando este se haya suspendido por la interposición de recurso, generalmente se exigirá para ello, la prestación de garantía suficiente para asegurar la deuda tributaria y sus prestaciones accesorias. La suspensión, actuará dependiendo del periodo en que se encuentre la deuda, es decir, en el caso de una deuda en voluntaria, la suspensión paralizará el transcurso de este plazo. En el caso de que la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, sin que se haya emitido la providencia de apremio, la suspensión impedirá que ella se dicte. En cambio, si la deuda se encuentra inmersa en el procedimiento de apremio la suspensión paralizará el curso de este.

No será necesario prestar garantía para los supuestos en que se alegue la suspensión por error material o aritmético en la determinación de la deuda. Tampoco será necesario cuando se razone que la deuda ha sido pagada, aplazada o prescrita. En todos estos supuestos corresponde al obligado tributario acreditar la situación en la que se fundamente su solicitud de suspensión.

Por lo que respecta a la tercería, surgirá en los casos en que el bien sobre el cual se quiera ejecutar el apremio, existiera una reivindicación de un tercero.

Las tercerías pueden ser de dominio o de mejor derecho. Las primeras surgen cuando el tercero entienda que el bien embargado es de su propiedad, las segundas cuando el tercero considera que su derecho es anterior al de la Hacienda pública, es decir su crédito goza de preferencia frente al tributario.

Para que opere la suspensión del procedimiento de apremio, será imprescindible que se sustancie la reclamación de tercería. En el caso de que esta fuera de dominio, dará lugar a la paralización siempre que, se acredite la inscripción en el Registro Público pertinente el bien objeto del embargo, siendo necesario que la anotación del tercero sea anterior a la del ente público. En cuanto a las tercerías de mejor derecho, no habrá suspensión como tal, esta seguirá su curso hasta su finalización y del producto de la enajenación del bien se consignará en depósito hasta la resolución de la tercería.

El procedimiento de tercerías se asienta en la exigencia de la interposición de la tercería en vía administrativa previamente a su acción judicial. Los trámites a seguir se encuentran regulados en el Capítulo II, Sección 4ª del RGRT, donde podemos destacar lo siguiente:

- a. La tercería se ha de formular por escrito ante el órgano de recaudación competente de la AEAT. En ella se debe adjuntar los documentos y pruebas con las que se base. Esta no se admitirá cuando los bienes cuestionados, hayan sido adquiridos, con posterioridad, por un tercero en subasta pública.

En cuanto a la de mejor derecho no se admitirá después de haber percibido precio mediante venta en ejecución forzosa.

- b. Una vez admitida, el órgano de Recaudación la calificará y suspenderá o continuará el procedimiento de apremio. El órgano competente para resolver deberá solicitar el pertinente informe a la Abogacía del Estado, que deberá emitirlo en un plazo de 15 días.

- c. Tras él, el órgano competente deberá adoptar la resolución y notificarla al interesado en el plazo de seis meses. En el que caso que se resuelva por silencio administrativo, será de carácter negativo, facultando al interesado la interposición de la correspondiente demanda judicial. Para ello, se concederá un plazo de 10 días, en el caso de que no se efectuare la interposición en plazo, se levantará la suspensión del procedimiento de apremio y este seguirá su curso.

5. VALORACIÓN Y EJECUCIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS APREMIADOS

5.1 INICIO DEL PROCEDIMIENTO

Para el inicio del procedimiento de apremio *«resulta imprescindible la concurrencia de un elemento de carácter formal, se trata de la providencia de apremio»* (Cazorla Prieto, 2016 p. 349).

La providencia de apremio es un acto administrativo mediante el cual el órgano de recaudación competente *«intima al pago, con apercibimiento de que de no producirse este en el plazo señalado, se procederá a la ejecución patrimonial»* (Pérez Royo, 216 p. 390). Este acto puede interpretarse de diversas formas, por un parte puede constituir una última oportunidad de pagar la deuda junto con una prestación accesoria reducida, o bien puede entenderse que la Administración utiliza su potestad coercitiva para la ejecución de la deuda a través del patrimonio del obligado tributario.

Como regula el artículo 167.2 LGT, la emisión y notificación de la providencia será título suficiente para entender iniciado dicho procedimiento, esto significa que tiene un carácter esencialmente ejecutivo dando fuerza diligente e inmediata para poder realizar acciones que hagan líquido el patrimonio del obligado y poder satisfacer la deuda mantenida.

A parte de constituir título ejecutivo, también es un acto formal ya que esta debe contener unos estrictos requisitos de forma, que de no ser así, podría ser un acto anulable. Su contenido esencial viene regulado en el artículo 70 del RGRT, donde viene establecido que debe detallar:

- I. Identificación del obligado tributario, ya sea persona física o jurídica, con su Número de Identificación Fiscal (NIF).

- II. Naturaleza, periodo, importe y prestaciones accesorias de la deuda.
- III. Mención expresa de que la deuda no se ha pagado en el plazo establecido en la norma del tributo correspondiente.
- IV. Liquidación del recargo ejecutivo correspondiente, normalmente contiene la cantidad correspondiente al recargo de apremio reducido del 10%.
- V. Indicación de forma expresa de que de no efectuarse el pago en el plazo otorgado, junto con las prestaciones accesorias, proseguirán actuaciones contra su patrimonio, así como mención de la exigencia de intereses de demora y recargo de apremio ordinario.

En este inicio del procedimiento, las prestaciones accesorias en forma de recargo, son esenciales, porque puede ayudar a identificar en qué fase del proceso se encuentra la deuda perseguida. Como ya hemos anunciado en el anterior apartado, una vez se inicie el periodo ejecutivo se exigirá un recargo, así como intereses de demora en determinados supuestos.

Los recargos del periodo ejecutivo están regulados en el artículo 28 LGT y son sustancialmente tres. En primer lugar encontramos el recargo «*súper reducido*», del 5%, este se aplica en situaciones donde se abona una deuda cuyo periodo voluntario de ingreso ha terminado, pero todavía no se ha emitido la providencia de apremio, por lo que a posteriori la AEAT liquida el recargo ejecutivo. Por otra parte, encontramos el recargo de apremio reducido del 10%. Este viene adjunto con la deuda tributaria en la providencia de apremio, pero solo es efectivo si se ingresa junto con el principal en el plazo determinado. En el caso de no efectuarse el pago en dicho plazo, el anterior recargo se duplica, exigiéndose el 20%, siendo éste el recargo de apremio ordinario. La diferencia fundamental entre los dos primeros y este último, es que este va acompañado con intereses de demora, desde el inicio del periodo ejecutivo.

Los anteriores recargos son incompatibles entre sí, es decir, no son acumulativos, sino que se liquida uno u otro dependiendo del presupuesto temporal en que se encuentre la deuda. Puede darse el caso donde se exijan los recargos por extemporaneidad y los ejecutivos. Tal situación sería la presentación de una declaración complementaria y que esta no fuera acompañada del ingreso, por lo que se daría el presupuesto extemporáneo, ya que habría presentado una declaración fuera de su periodo voluntario, sin que exista requerimiento previo, y al no ingresarse la deuda, esta estaría en periodo ejecutivo.

Parte fundamental en esta fase inicial del procedimiento son los plazos que da la Administración Tributaria para ingresar la deuda junto con el recargo, antes de emprender actos contra los bienes del obligado. Se recogen en la providencia de apremio y encuentran regulados en el artículo 62.5 de la LGT:

«Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

***a)** Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

***b)** Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.»*

Si analizamos bien este precepto puede que existan similitudes con los plazos regulados en el artículo 62.1 LGT, correspondientes a deudas liquidadas por la Administración y que se encuentren en periodo voluntario, que se determina también en función de la quincena en que se haya notificado el acto. La diferencia fundamental es que en este supuesto los plazos se reducen considerablemente, siendo en el mejor de los casos de 20 días y en el peor de 5 días.

5.2 IMPUGNACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Derivado del carácter ejecutivo del procedimiento de apremio se avienen las limitaciones sobre la suspensión del mismo. El artículo 167.3 de LGT, es claro y tajante, al enunciar que solo será posible lograr la suspensión cuando se aleguen y procedan las causas tasadas en el mismo. Estas solo se refieren a los efectos del propio título, sin que quepa aducir motivos de la fase liquidación, donde la fase de audiencia y alegación ya ha transcurrido.

En cuanto a la extinción de la deuda por pago, puede darse la situación que el obligado tributario, encontrándose la deuda en ejecutiva, haya satisfecho la misma, sin que la Administración tenga constancia del ingreso, o que se haya emitido la providencia, y en ese espacio temporal entre dicha emisión y la notificación, la deuda fuese abonada. En este caso el presupuesto material del procedimiento de apremio no existe, ya que su objeto es recaudar la deuda y esta ya se efectuado.

Situación más controvertida concurre cuando se alega prescripción de la deuda, debido a que, antes del apremio, ha existido una fase de liquidación donde el obligado ha tenido la oportunidad de efectuar alegaciones en dicho sentido. La doctrina más actual no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria apremiada, es decir el obligado tributario, una vez iniciado el procedimiento de apremio, no puede alegar «*ex novo*» tal prescripción, ni tampoco, cuando en fases anteriores se haya efectuado sin éxito. En cambio se podría aludir, en los casos en que se hubiera manifestado en las alegaciones y recursos de la fase de liquidación y que el órgano competente para resolver no se hubiera decidido expresamente sobre esta situación.

En cuanto a las causas de suspensión, hemos analizado anteriormente, que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario impide el inicio del ejecutivo, por lo que mientras no se resuelva dicha solicitud, la deuda no puede ser apremiada. Puede darse el caso de que el obligado tributario solicite el aplazamiento

en el periodo ejecutivo, pero la mera presentación del recurso no dará lugar a paralizar el apremio de forma automática, este puede discurrir hasta la fase de enajenación, donde se deberá paralizar el proceso hasta que no se resuelva el aplazamiento.

La falta de notificación de la liquidación ha sido un motivo clásico de oposición, pero que se encuentra en decadencia, ya que en la actualidad muchas de las deudas tributarias surgen de autoliquidaciones, donde su presentación nace de la obligación asumida por el contribuyente, ya sea por su condición de sujeto pasivo o su cualidad de retenedor, entre otras. Asimismo, los procesos de notificación con la AEAT y demás Administraciones públicas, cada vez más, son de carácter automático y electrónico, ya que muchos de ellos han quedado obligados a relacionarse con la Administración tributaria de forma electrónica, de modo que la notificación física o por correo certificado se ha reducido considerablemente. Aún podría darse, en procedimientos de comprobación o inspección, donde es necesario la liquidación, así como en algunos tributos como tasas municipales o impuestos como el ICIO, ya que en muchos municipios todavía es el ayuntamiento quien efectúa la liquidación tras el hecho imponible.

En cuanto al motivo de anulación de la liquidación debe existir con carácter previo, y ha de existir un acto expreso por parte de la Administración tributaria que declare su nulidad.

Por último por lo que respecta al supuesto de error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o la deuda, tales deben suponer vicios en el contenido del propio acto ejecutivo, no siendo motivo oponible válido aquel que se refiera a una fase anterior a la de apremio, es decir, no sería válido aludir la determinación ni el concepto de la deuda, ya que eso es propio de la fase liquidación y no de la de apremio.

5.3 PRACTICA DE EMBARGOS DE BIENES Y DERECHOS

5.3.1 Ejecución de garantías

Notificada la providencia de apremio al obligado tributario, y transcurrido el plazo que señala el artículo 62.5 de la LGT sin que haya efectuado el pago de la deuda ni se haya formulado oposición mediante motivo válido, los órganos recaudadores de la Administración tributaria procederán a la ejecución sobre el patrimonio, siguiendo el orden que marca la Ley.

Como antesala a la práctica de los embargos, en los supuestos en los que la deuda estuviera garantizada, tal y como indica el artículo 168 LGT, se habrán de ejecutar estas en primer lugar. Las garantías prestadas pueden ser de distinta naturaleza. Así las que representen hipoteca, prenda o derecho real similar, que lleven aparejados un bien, podrán ser enajenados mediante el procedimiento de subasta e imputar el producto obtenido al pago de la deuda. Si se trata de garantías de índole personal tales como fianzas, avales o seguros de caución, constituidas al efecto, se requerirá al garante que ingrese la deuda así como las prestaciones accesorias, en los términos señaladas en el artículo 74.2 RGRT.

Ahora bien, tal y como indica el artículo 168 de la LGT, la ejecución de las garantías puede no darse, si la Administración tributaria considera que no son suficientes o no guarden proporción con la deuda, procediendo al embargo de los bienes y su ejecución. También cabe la posibilidad de que el obligado tributario solicite la no ejecución de las garantías prestadas y a su vez señale bienes suficientes para el pago. En estas situaciones las garantías quedan sin efecto.

5.3.2 Bienes y derechos embargables

Impagada la deuda liquidada en ejecutiva, si no existen garantías, se iniciará la fase de embargo del procedimiento de apremio. Esta fase no es libre, si no que tiene una serie de restricciones. La LGT se limita a señalar la estructura básica de la regulación de los actos en esta etapa

La fase de embargo contiene una serie de actos de diferente contenido y alcance. Podemos encontrar actuaciones previas a la práctica del embargo, como por ejemplo declaraciones de bienes del deudor, que tienen la finalidad de averiguar y cuantificar el patrimonio de este, como la propia diligencia de embargo, así como también actuaciones posteriores al mismo, bien sea de aseguramiento de los bienes embargados, bien de venta o realización de los mismos.

La fase de embargo se presenta dentro del procedimiento de apremio como el instrumento coercitivo frente al patrimonio del deudor, por ello, dada las consecuencias negativas que puede tener para este, se deben respetar una serie de principios para su práctica:

- « *Proporcionalidad de la cuantía y clase de bienes que se embarguen respecto a la cantidad debida.*
- *Suficiencia de la cuantía de lo embargado para cubrir lo debido*
- *Eficacia, ya que se embargarán los bienes del obligado tributario teniendo en cuenta la mayor facilidad para su enajenación*
- *Limitación de costes para el obligado tributario, dado que la enajenación de los bienes embargados se hará teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.*
- *Flexibilidad en cuanto a la determinación del orden que han de seguir los bienes y derechos a embargar. » (Cazorla Prieto, 2016 p. 451)*

Como hemos mencionado en estos principios, la LGT, a sabiendas de los efectos que le puede producir al obligado tributario, el artículo 169 de la Ley regula diversos métodos para establecer la prelación de bienes a efectos de embargo.

En primer lugar, se permite formalizar acuerdo entre la Administración ejecutante y el obligado ejecutado, con la finalidad de establecer el orden de preferencia de los bienes a embargar y así alterar las reglas establecidas en la Ley, de acuerdo con el artículo 169.4 *in fine* de la LGT. Para ello, será necesario que el deudor aporte una alineación de bienes, sin que esta cause perjuicio a terceros.

En defectos del anterior acuerdo, el artículo 169.2 de la LGT, señala que los bienes del obligado se embargaran teniendo en cuenta la mayor facilidad de enajenación y la menor onerosidad para el mismo. El órgano competente para practicar el embargo, discrecionalmente ponderará el impacto del embargo, donde se tendrán en cuenta tanto el menor coste para el obligado como el mayor interés público al propiciar la eficacia de la acción recaudatoria.

El artículo 169.2 de la LGT contiene la lista de los bienes a embargar de acuerdo con el criterio de facilidad de enajenación y liquidez.

5.3.2 Bienes Inembargables

El objeto del embargo es el activo patrimonial del deudor, por ello para considerar embargable un bien debe existir unas condiciones previas, dado que, debe pertenecer efectivamente, a su patrimonio y ha de tener naturaleza patrimonial y ser alienable.

El artículo 169.5 de la LGT tiene en cuenta la existencia de bienes que no pueden ser objeto de embargo bien por su trascendencia dentro del patrimonio del deudor o bien por su escaso valor de realización.

Los bienes inembargables se encuentran regulados en los artículos 605 y 606 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC). Son fundamentalmente bienes básicos para el propio desarrollo personal y profesional, así como aquellos que garanticen la subsistencia y respeten las creencias.

Cabe hacer referencia respecto a los límites en el embargo de salarios y demás percepciones que retribuyan el trabajo y los periodos de descanso generados por este. El artículo 169.2 c), regula que son embargables los sueldos, salarios y pensiones. Asimismo, respecto a la forma de proceder y los límites a tener en cuenta, el artículo 82 del RGRT, se remite a la LEC, concretamente al artículo 607, para someter tal embargo a dichos límites.

Como novedad al respecto es la que se resuelve, por parte de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), a través de la consulta vinculante V0765-19, de 9 de Abril de 2019, donde se plantea la cuestión acerca de que si la indemnización por despido, a efectos de embargo, debe entenderse como salario y por lo tanto respetar los límites del artículo 607 LEC o por el contrario en estas no es de aplicación el anterior artículo.

El argumento que toma la DGT se basa en que los límites de embargabilidad regulados en la LEC, son aplicables a los ingresos que tengan los trabajadores en la medida que tengan consideración de sueldos y salarios, es decir que retribuyan el trabajo personal o sus descansos. Añade que la LGT no regula tales conceptos, debiéndose aplicar el artículo 7.2 y remitirse a la normativa laboral.

Para resolver la cuestión toma como base los apartados 1 y 2 del artículo 26 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobados por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (en adelante Estatuto de los Trabajadores). En el apartado dos del citado artículo regula expresamente que las indemnizaciones por despido no tienen consideración de salario. Por lo tanto, los límites del artículo 82.1 del RGRT, en relación con el artículo 607 de la LEC, no se

aplicaran a esta clase de percepciones y a otras análogas, tales como indemnizaciones por fin de contratos temporales, por clientela, entre otras.

5.3.3 La Diligencia de Embargo

La diligencia de embargo es el acto administrativo mediante el cual se individualizan los bienes o derechos que han de quedar trabados, al objeto de ser embargados por el procedimiento de apremio.

Tal y como indica el artículo 170 de la LGT es un acto preceptivo para efectuar el embargo, ya que sin ella no se podrá proceder a la ejecución, por lo que esta ha de ser documentada expresamente y notificada al deudor o a la entidad pagadora o retenedora para los casos en que se embarguen sueldos o dinero en efectivo en cuentas corrientes. La diligencia tiene eficacia ejecutiva y fuerza *“erga omnes”*.

En esta se acordará los bienes a embargar, deberá ceñirse a los bienes que forman el patrimonio del deudor, de acuerdo con la declaración o averiguaciones efectuadas por el órgano recaudador. Si estos fueran de titularidad compartida, como por ejemplo bienes gananciales o de una comunidad de bienes en la que participe el deudor, solo se podrá embargar la cuota de participación en los supuestos de pro indiviso.

Como acto administrativo que es, se le da la garantía al administrado de plantear oposición mediante la interposición de recurso potestativo de reposición o reclamación económica administrativa como así lo regula el artículo 222 y 227.1 a) de la LGT, respectivamente.

De acuerdo con el principio de celeridad y al objeto de no dilatar el proceso, los motivos de oposición vienen tasados en el artículo 170.3 de la LGT, por analogía son semejantes a los que analizamos para la providencia de apremio.

5.3.4 Medidas de Aseguramiento del Embargo

En determinados casos para que el embargo cumpla con su finalidad resulta aconsejable que se tomen medidas de garantía dirigidas a reforzar su eficacia con el fin de que no se produzca un menoscabo del bien o se torpedee su ejecución.

Esta clase de medidas no pueden tomarse a criterio de la Administración ejecutante sino que deben someterse a las reglas establecidas en el artículo 170 apartados 2, 4 y 5 de la LGT.

La más utilizada a estos efectos es la anotación preventiva del embargo. Es usual cuando los bienes a embargar son inscribibles en registro público, la Administración tributaria, a través de mandamiento, ostenta el derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el bien en cuestión. Básicamente consiste en añadir una carga al bien a favor de la Administración actuante, donde el Registrador, mediante nota al margen, anotará el embargo con su número de expediente.

«La anotación preventiva no constituye un derecho real, simplemente da preferencia al procedimiento ejecutivo donde se ha dictado un embargo que ha sido anotado antes en el registro correspondiente» (Díez-Ochoa Azagra, 2015 p. 1253).

La finalidad es que el bien no pueda ser objeto de venta sin respetar el proceso de embargo, es decir el producto obtenido por la venta de ese bien está destinado al pago de la deuda tributaria que el propietario mantiene.

Otra medida contemplada en la LGT, es el depósito de bienes embargados, consiste en la tutela de los bienes que han sido objeto de embargo para evitar la destrucción o pérdida de valor. Es necesaria la intervención del depositario, cuyas funciones son las de conservar y custodiar los bienes depositados, así como devolverlos cuando se le requiera a tal efecto. Para dichas funciones el depositario tendrá derecho a cobrar los gastos en los que haya incurrido para su correcta custodia.

MARTÍNEZ MARIMON JOSE EMILIO

5.4 VALORACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES

Como proceso de ejecución que es, el apremio tributario tiene la finalidad de enajenar los bienes del patrimonio del deudor para imputar el producto obtenido al pago de la deuda y por tanto cancelarla.

La enajenación de los bienes del deudor la habilita el artículo 172 de la LGT. De este precepto cabe destacar dos aspectos básicos antes de proceder. En primer lugar recalcar la imposibilidad de iniciar los trámites de enajenación de los bienes embargados, en tanto la liquidación que origina el procedimiento de apremio, por impago de la deuda, no sea firme en vía administrativa o jurisdiccional. En segundo lugar, aunque los bienes estén embargados, el obligado tributario tiene la posibilidad de suspender la ejecución forzosa de sus bienes mediante el abono de la deuda y las costas del proceso, siempre que estos no se encuentren ya adjudicados.

El artículo 97 del RGRT, indica las nociones básicas a la hora de proceder a la venta de los bienes embargados. En el mismo se regula, que los bienes se valoraran a precio de mercado. Este será determinado tanto por los órganos de recaudación de la AEAT o bien por peritos especializados en la materia. Una vez establecida dicha valoración, se le notificará al deudor, que dispondrá de 15 días hábiles para en caso de desacuerdo, presentar una tasación pericial contradictoria.

En el caso de que exista desacuerdo latente entre las valoraciones presentadas por las partes, la Administración tributaria podrá solicitar una nueva valoración, en un plazo de 15 días hábiles, a un profesional especializado de acuerdo con la lista de peritos de los que obre en su poder, a tenor del artículo 135.3 LGT.

Una vez se haya determinado el valor de los bienes, se formaran lotes, siempre que exista una pluralidad de aquellos. La regulación de la enajenación de los bienes se encuentra desarrollada en los artículos 99 a 112 del RGRT.

Tal y como indica el artículo 100 del RGRT, las formas de enajenar el patrimonio embargado del deudor serán la subasta pública, el concurso y la adjudicación directa, aunque la más utilizada será la primera debido a que la Ley la regula con carácter general.

Será el órgano recaudatorio el que acorará la subasta, en función de los bienes suficientes para satisfacer el pago de la deuda, así como las costas del proceso. Para que el acuerdo de iniciación de la subasta sea válido, deberá contener una serie de requisitos formales con el fin de identificar con claridad los bienes, el deudor, así como la hora y lugar de celebración de la subasta. Cada vez es más frecuente que estas se realicen de forma telemática a través del portal habilitado, <https://subastas.boe.es/>.

Los interesados en participar en la subasta son denominados licitadores. Para ello, como indica el artículo 104.2 RGRT, será necesario, con carácter previo, constituir un depósito a favor del Tesoro Público, donde su importe variará en función del valor de los bienes a enajenar. Constituida la mesa de la subasta, se dará inicio a la misma, dando paso a las licitaciones, siendo estas las pujas que emiten los sujetos a los bienes.

La mesa será encabezada por el presidente que será el encargado de dictaminar si existen posturas que se ajustan al valor de los bienes. Los bienes se irán subastando de forma sucesiva. Se dará por terminada una vez se hayan subastado bienes suficientes para el pago de la deuda.

Puede darse el caso que en la subasta no se consiga recaudar lo suficiente para cancelar la deuda, debido a que las pujas no han sido lo suficientemente elevadas o quedasen bienes por adjudicar. Tras ello, la mesa podrá acordar el trámite de adjudicación directa en los términos señalados en el artículo 107 RGRT.

5.5 TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Las causas por las que el procedimiento de apremio termina vienen reguladas en el artículo 173 de la LGT y estas son:

- a) El pago de la cantidad debida. Esta comprende la obligación principal, recargos del periodo ejecutivo, intereses de demora y costas del procedimiento.
- b) Puede terminar con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados.
- c) Puede declararse extinguida por cualquier otra circunstancia.

Destacar que si se declara el crédito incobrable por insolvencia de todos los obligados, significa que el presente procedimiento de apremio se termina, pero no supone una extinción automática de la deuda.

Cabe recordar que las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas están sometidas a un plazo de prescripción de cuatro años, tal y como indica el artículo 66 b) de la LGT, por lo que si dentro de dicho término los órganos recaudadores competentes tuvieran certeza de la existencia de otro obligado al pago o la aparición de bienes de un deudor declarado fallido en su momento, se podrá reiniciar el procedimiento de apremio. Por el contrario, en el supuesto de que el plazo para recaudar la deuda haya transcurrido, esta quedará extinguida por prescripción tal y como se recoge en el artículo 76.2 de la LGT.

Importante disposición la que viene recogida en el apartado 2 del 116 del RGRT, expresándose que si la cantidad recaudada, vía procedimiento de apremio, fuera insuficiente para extinguir la deuda por el pago, esta se destinará en primer lugar, al sufragio de los gastos incurridos por la Administración para desarrollar dicho procedimiento, es decir, se abonan primero las costas con el fin de reponer los recursos empleados. Seguidamente, el apartado 3 del anterior artículo, dispone que apliquen las cantidades obtenidas que estén vinculadas al pago de las deudas. Finalmente el sobrante se aplicará según la prelación de créditos establecida en la LGT.

MARTÍNEZ MARIMON JOSE EMILIO

6. CONCLUSIONES

1. El procedimiento de recaudación constituye un marco legal de aplicación de los tributos contenido en la Ley General Tributaria. Se instaura como herramienta fundamental para cumplir la finalidad de la Administración tributaria, siendo la de obtener los ingresos suficientes que sustenten el erario público de acuerdo con los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y legalidad, reconocidos en el artículo 31 de la Constitución Española.
2. Gracias al privilegio de autotutela ejecutiva otorgada por la Leyes, la Administración puede ejecutar sus propios actos mediante la vía de apremio, llegando hasta la acción ejecutoria en el patrimonio del obligado, a través de la enajenación sus bienes.
3. El proceso recaudatorio está formado por diversos espacios temporales por los que pasa la deuda tributaria, desde su exigibilidad hasta su cobro. Se le brinda la oportunidad al obligado tributario que satisfaga la deuda sin ninguna consecuencia para su patrimonio, ya que todos los tributos desde su devengo, tienen su periodo voluntario de ingreso. En el caso que este transcurra sin que la deuda se haya extinguido, entramos en la fase ejecutiva, donde en un primer momento el patrimonio del deudor puede estar a salvo, solo que se la deuda se va incrementando por la exigibilidad de prestaciones accesorias, como los recargos.
4. El procedimiento de apremio es la máxima expresión de la autotutela ejecutiva, formado por una sucesión de actos ejecutivos, sin necesidad de recurrir a la autoridad judicial para hacerlos efectivos. Es exclusivamente administrativo, se inicia e impulsa de oficio y solo se suspende en los casos previstos por la Ley.

5. El procedimiento de apremio está formado por tres presupuestos, temporal, material y formal. El primero responde al inicio del periodo ejecutivo, es decir, momento en que la deuda pueda ser recaudada en apremio. El segundo requiere que el tributo sea exigible, el plazo de ingreso haya vencido y haya resultado impagado. El tercero se refiere a que debe existir una actuación de forma expresa por parte de la Administración, en la que se debe poner en conocimiento al deudor de las actuaciones a llevar a cabo al objeto de recaudar la deuda.
6. El procedimiento de apremio se inicia mediante la emisión y notificación de la providencia de apremio que constituye título ejecutivo suficiente para ir contra el patrimonio del deudor, equiparándose en dichos aspectos a una sentencia judicial. El apremio no es directamente aplicable, sino que se le concede un plazo al deudor para que ingrese la deuda junto con una serie de prestaciones accesorias. Se trata de una última oportunidad de abonar la deuda sin consecuencias patrimoniales.
7. El embargo es la figura central en la que se desarrolla el procedimiento de apremio. A través de este se sustrae el poder de disposición de los bienes del deudor, con la finalidad de ser enajenados para obtener un rédito económico que se aplique para extinguir la deuda. Este se ha de notificar e identificar los bienes que son objeto del mismo. El embargo ha de ser proporcional procurando provocar el menor efecto en el patrimonio del deudor.
8. El procedimiento de apremio se termina cuando se produce el abono de la totalidad de la deuda, incluyendo los recargos, intereses y costas del procedimiento. Cabe la posibilidad de que se termine por la declaración de insolvencia de todos los obligados al pago, pudiéndose reanudar dentro del plazo de prescripción de la deuda.

7. BIBLIOGRAFÍA

Arrieta Martínez de Pisón, J. y Marín-Barnuevo Fabo, D. «La reclamación de deudas tributarias entre las administraciones locales». *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*. 2013, vol. 2, núm. 28, 15-32.

Blasco Lahoz, J.F. y López Gandía, J. « La financiación de la Seguridad Social», 197-283. *Curso de Seguridad Social*. 9ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

Cazorla Prieto, L.M. « Actuaciones y procedimientos de recaudación», 439-455. *Derecho financiero y tributario, parte general*. 16ª ed. Navarra: Editorial Aranzadi, 2016.

Díez-Ochoa Azagra, J.Mª. *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*. 5ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2015.

Jiménez Zúñiga, R. *Derecho Administrativo. Procedimientos, actos y contratos administrativos*. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2016.

Pascual González, M.M. «El Procedimiento de Recaudación en Periodo Ejecutivo». *Crónica Tributaria*. 2008, núm. 126, 119-156.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 26ª ed. Navarra: Civitas, 2016.

8. NORMATIVA

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de diciembre de 1978, núm. 302, p. 31229.

Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Ley 1/2000, 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. *Boletín Oficial del Estado*, 8 de enero de 2000, núm. 7, p. 323.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, p. 23186.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. *Boletín Oficial del Estado*, 2 de Octubre de 2015, núm. 236, p. 10565.

Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros. *Boletín Oficial del Estado*, 20 de octubre de 2015, num. 251, p. 97529 a 97530.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. *Boletín Oficial del Estado*, 2 de septiembre de 2005, núm. 210, p. 14803.

Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 25 de junio de 2004, núm. 153, p. 11836.

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de octubre de 2015, núm. 261, p. 11724.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. *Boletín Oficial del Estado*. 13 de octubre de 2015, núm. 255, p.11430.

Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de diciembre de 2016, núm. 292, p. 84746 a 84764.

Tribunal Económico Administrativo Central, Nº de Resolución 0651/2018/ de 28 de junio de 2018.

Tribunal Económico Administrativo Central, Nº de Resolución 0113/2014 de 27 de febrero de 2014.

Tribunal Económico Administrativo Central, Nº de Resolución 00341/2019 de 24 de abril de 2019.

Tribunal Supremo, *STS de 20 de Marzo de 2012* (RJ 2008/6119)

9. WEBGRAFÍA

AEDAF [Sitio Web] 2019. *Novedades en relación con los Aplazamientos y Fraccionamientos de pago*. [Consulta el 25 de Mayo de 2019]. Disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/33513/novedades-en-relacion-con-los-aplazamientos-y-fraccionamientos-de-pago>

Iberley [Sitio web] 2019. *Se anula el apartado 8 del artículo 46 del Reglamento General de Recaudación*. [Consulta el 1 de Julio de 2019]. Disponible en: <https://www.iberley.es/noticias/anula-apartado-8-articulo-46-reglamento-generalrecaudacion29663?term=SE+ANULA+EL+APARTADO+8&query=SE+ANULA+EL+APARTADO+8&noIndex>

Pymes y Autónomos [Sitio web] 2019. *¿Qué ocurre si no se paga una cuota de un aplazamiento de impuestos?* [Consulta el 6 de Junio de 2019]. Disponible en: <https://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/que-ocurre-si-no-se-paga-una-cuota-de-un-aplazamiento-de-impuestos>

Súper Contable [Sitio web] 2019. *Solicitud de Aplazamiento*. [Consulta el 3 de Junio de 2019]. Disponible en: http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_11_2018_Contentido_General_3.htm

Súper Contable [Sitio web] 2019. *Incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento de deuda. Ejecución de Garantías*. [Consulta el 6 de Junio de 2019]. Disponible en: http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_11_2018_Contentido_General_3.htm

Wolters Kluwer [Sitio Web] 2019. *Apremio (Derecho fiscal)*. [Consulta el 16 de Julio de 2019]. Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUUNDU0sjtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA1FBOADUAAAA=WKE

COMUNICACIÓN DE INICIO DE ACTUACIONES DE EMBARGO

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Número de Referencia: _____

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: _____

NIF: _____

DOMICILIO: _____

COMUNICACIÓN DE INICIO DE ACTUACIONES DE EMBARGO

Transcurrido el plazo de ingreso del periodo ejecutivo sin que se hayan satisfecho las deudas que se relacionan en el anexo adjunto a esta comunicación, en cumplimiento de la providencia de apremio dictada y siguiendo el orden legalmente establecido, se va a proceder al embargo de bienes de su propiedad (dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, valores, créditos, retribuciones que perciba por cualquier concepto, bienes inmuebles, vehículos...) en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los recargos del periodo ejecutivo, así como la totalidad de intereses de demora que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de su ingreso en el Tesoro Público y las costas del procedimiento de apremio que pudieran producirse.

A tal efecto se remitirán, a la mayor brevedad, las oportunas diligencias de embargo a las entidades de crédito o de depósito, entidades pagadoras, etc, a medida que se localicen bienes de su propiedad mientras no se haya cubierto la totalidad de la deuda, siendo a su cargo todos los gastos que se ocasionen en el procedimiento.

Asimismo se le comunica que, si lo desea, puede indicar qué bienes prefiere que le sean embargados, preferencia que será tenida en cuenta, siempre que los bienes que señale garanticen el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se cause con ello perjuicios a terceros.

Esta comunicación es meramente informativa por lo que contra la misma no cabe recurso alguno.

LUGAR Y FORMA DE PAGO

Para evitar el embargo, deberá efectuar el ingreso del importe pendiente total de forma inmediata, mediante el/los documento/s de pago que se adjunta/n, en Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito, en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica. Trámites Destacados. Pagar Impuestos. Para realizar el pago a través de Internet es necesario disponer de un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria.

Si no recibiera todas las cartas de pago de las deudas consignadas en el anexo, podrá personarse ante

**NOTIFICACIÓN DE DILIGENCIA DE EMBARGO DE SUELDOS, SALARIOS, PENSIONES
Y OTRAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR EL TRABAJADOR SIN NATURALEZA SALARIAL**

Habiéndose dictado la siguiente diligencia de embargo, en cumplimiento de la normativa aplicable, se procede a su notificación:

"IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Referencia:

Nº de la diligencia: 461921320477K

Fecha de la diligencia: 14-06-2019

IDENTIFICACIÓN DEL PAGADOR O ENTIDAD PAGADORA

Nombre o Razón Social:

N.I.F.:

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL:

NIF:

DOMICILIO:

ACUERDO

Tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes al obligado al pago arriba identificado y habiendo transcurrido el correspondiente plazo de ingreso sin que haya sido atendido el pago de las deudas pendientes, se declara embargado, con los límites legalmente establecidos, el importe líquido de las retribuciones de cualquier naturaleza que en concepto de sueldos, salarios y/o pensiones vayan a ser satisfechas al citado obligado, así como otras cantidades sin naturaleza salarial percibidas por el trabajador, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio, por un importe total de 855,36 euros."

DEUDAS DEL EXPEDIENTE EJECUTIVO Y BIENES Y DERECHOS EMBARGADOS

Las deudas del expediente ejecutivo y los bienes y derechos embargados son los que se detallan en el Anexo adjunto.

No obstante, el obligado tributario podrá solicitar que se embarguen otros bienes, siempre que garantice el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los trabados y no se cause por ello perjuicio a terceros.

**ANEXO DE LA NOTIFICACIÓN DE LA DILIGENCIA DE EMBARGO DE
SUELDOS, SALARIOS, PENSIONES Y OTRAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR EL
TRABAJADOR SIN NATURALEZA SALARIAL**

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Referencia:

Nº de la diligencia: /

Fecha de la diligencia: /

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL:

NIF:

DOMICILIO: /

DEUDAS DEL EXPEDIENTE EJECUTIVO

CONCEPTO	PER/EJER	Nº LIQUIDACIÓN	IMP. PENDIENTE
IRPF.RETENCIONES ING A CTA ARR	3T /2018		430,92
IRPF.RETENCIONES ING A CTA ARR	0A /2017		280,80
IRPF.RETENCIONES ING A CTA ARR	4T /2018		143,64
IMPORTE PENDIENTE TOTAL			855,36
INTERESES			0,00
COSTAS			0,00
IMPORTE A EMBARGAR			855,36

BIENES Y DERECHOS EMBARGADOS

Con los límites legalmente establecidos, el importe líquido de las retribuciones de cualquier naturaleza que en concepto de sueldos, salarios y/o pensiones le vayan a ser satisfechas por la/s entidad/es pagadora/s a continuación indicada/s hasta cubrir el importe a embargar antes señalado.

Nombre o Razón Social:

N.I.F.:

En el supuesto de existir embargos previos que, en virtud de los límites establecidos en la normativa vigente, impidan el cumplimiento inmediato de esta orden de embargo, esta diligencia surtirá efecto desde el momento en que finalicen dichas limitaciones legales.



NOTIFICACIÓN DE DILIGENCIA DE EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS

Habiéndose dictado la siguiente diligencia de embargo, en cumplimiento de la normativa aplicable, se procede a su notificación:

"IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Referencia:

Nº de la diligencia:

Fecha de la diligencia: 24-08-2010

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL:

NIF:

DOMICILIO:

ACUERDO

Tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes al obligado al pago arriba identificado y habiendo transcurrido el correspondiente plazo de ingreso sin que haya sido atendido el pago de las deudas pendientes, se declaran embargados los saldos de las cuentas bancarias que se relacionan en el Anexo a la presente diligencia, así como los saldos de las demás cuentas a la vista y libretas de ahorro que existan en esa entidad a nombre del obligado al pago, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio por un importe total de 60,00 euros.

Si además del obligado al pago, otras personas o entidades son titulares de la cuenta, se embargará únicamente la parte correspondiente a aquél. Para determinar dicha parte, se aplicarán los términos del contrato o, en su defecto, el saldo se presumirá dividido en tantas partes iguales como titulares tenga la cuenta o depósito.

La entidad deberá retener el importe embargado de forma inmediata e ingresarlo en la cuenta restringida del Tesoro Público para la recaudación de tributos una vez transcurridos **VEINTE DÍAS NATURALES** (se incluyen domingos y festivos) desde el día siguiente a la fecha de la traba sin haber recibido en la oficina o entidad comunicación en contrario."

DEUDAS DEL EXPEDIENTE EJECUTIVO Y BIENES Y DERECHOS EMBARGADOS

Las deudas del expediente ejecutivo y los bienes y derechos embargados son los que se detallan en el Anexo que se adjunta a esta notificación.