

TRIBUTACIÓN	EL NUEVO PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, CON ATENCIÓN ESPECIAL A LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 939/2005, DE 29 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN	Núm. 87/2005
--------------------	--	----------------------------------

LUIS MALVÁREZ PASCUAL

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
 Universidad de Huelva*

MANUEL LEANDRO SERRANO

*Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de
 la AEAT de Huelva*

Extracto:

El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, ha aprobado el nuevo Reglamento General de Recaudación, que entrará en vigor el 1 de enero de 2006. En el presente trabajo se destacan las novedades más relevantes introducidas en dicha norma. No obstante, no es posible analizar la mayor parte de ellas sin hacer referencia a la Ley 58/2003, que dicha norma desarrolla, pues el nuevo Reglamento no realiza un análisis exhaustivo y sistemático de todas las instituciones del procedimiento recaudatorio, sino que se ocupa sólo de aquellas materias que necesitan de aclaración, desarrollo o concreción, respecto de la regulación legal, sin duplicar el contenido de la Ley General Tributaria. De ahí que no se haga referencia a instituciones que ya se han dictado con suficiente desarrollo para su aplicación en dicha Ley (obligados tributarios, prescripción, etc.). Junto a la desaparición en el Reglamento de toda referencia a instituciones típicamente recaudatorias por el motivo señalado, se ha cambiado el orden en la regulación de algunos asuntos en relación con el Reglamento de 1990. Esta nueva sistemática tiene especial incidencia en el nuevo Título I, en el que se agrupan preceptos que se encontraban dispersos a lo largo del articulado del anterior texto reglamentario. Por otra parte, se desarrollan algunos de los aspectos más novedosos introducidos por la LGT en esta materia, como la suspensión del ingreso en caso de tributos incompatibles, las tercerías, el procedimiento frente a los responsables, la responsabilidad por la contratación de contratistas y subcontratistas, el procedimiento para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, etc. Finalmente, el nuevo Reglamento también incorpora alguna novedad sustancial en el desarrollo de diversas instituciones, entre las que destacamos la nueva regulación, al menos en algún aspecto, del pago en especie, de los aplazamientos y fraccionamientos de pago, de las normas sobre embargos y sobre la enajenación de los bienes embargados, entre otros. A pesar de todo ello, podríamos destacar que no se han introducido cambios de gran alcance en el nuevo texto reglamentario, posiblemente porque tampoco sea la fuente normativa más indicada para realizar modificaciones de cierta envergadura. En cualquier caso, el estudio comparativo de las novedades más relevantes del Real Decreto 939/2005 nos puede ayudar a comprender mejor las claves del nuevo procedimiento de recaudación tributaria, cuyas bases fundamentales se han determinado en la Ley 58/2003.

Sumario:

Introducción.

Novedades en el Título I. Disposiciones generales.

Novedades en el Título II. La deuda tributaria: extinción y garantías.

1. Modos de extinción de la deuda tributaria.

1.1. Cuestiones generales.

1.2. El pago.

1.3. La compensación.

1.4. La insolvencia.

2. Las garantías de la deuda tributaria.

Novedades en el Título III. Recaudación en período voluntario y en período ejecutivo.

1. Los períodos voluntario y ejecutivo. Disposiciones generales.

2. Normas generales del procedimiento de apremio.

3. Normas sobre embargos.

4. Enajenación de los bienes embargados.

5. Tercerías.

Novedades en el Título IV. Procedimiento frente a responsables y sucesores.

Novedades en el Título V. Disposiciones especiales.

INTRODUCCIÓN

Durante años la Administración tributaria ha tratado de perseguir el fraude fiscal mediante el desarrollo de la función de investigación de los hechos imposables no declarados o declarados incorrectamente. La Inspección de los tributos ha alcanzado así el papel protagonista en la represión de la evasión y elusión fiscal. Poco a poco la inspección ha ido desarrollando tareas que con anterioridad correspondían a los órganos de gestión, como, por ejemplo, la liquidación de las deudas tributarias que se pusieran de manifiesto en los procedimientos en que hubieran intervenido los funcionarios de inspección. Sin embargo, el papel de la Inspección finaliza con la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos que hayan sido objeto de un procedimiento de inspección. A partir de ese momento, en caso de impago en el plazo voluntario de las liquidaciones notificadas a los obligados tributarios, la competencia corresponde a los órganos de recaudación.

La mayor eficacia en el descubrimiento del fraude fiscal mediante técnicas de investigación a través de los órganos de inspección no ha resultado en la práctica eficaz, en la medida en que no se ha culminado en un porcentaje de casos mayor del deseado con el ingreso de la deuda descubierta como consecuencia de dichos procedimientos. La falta de implicación de los órganos de gestión e inspección en las tareas de recaudación y la imposibilidad en muchos casos de actuar por parte de los órganos encargados de esta última función hasta que no exista una liquidación tributaria han supuesto en muchas ocasiones una actuación tardía de los órganos de recaudación y, por supuesto, infructuosa. En efecto, cuando tales órganos puedan actuar, habrán transcurrido varios años desde la realización de los hechos imposables y, además, tras el desarrollo de los procedimientos de comprobación e investigación oportunos, que se habrán desarrollado durante meses. En la medida en que durante todo este tiempo no se han limitado de ningún modo sus facultades de disposición sobre su patrimonio, el obligado al pago ha podido poner a buen recaudo sus bienes y derechos susceptibles de embargo, mediante la aplicación de diversas técnicas de «bloqueo patrimonial».

Por otro lado, la intensificación de las labores de investigación por los órganos de gestión e inspección ha dado lugar a que el fraude fiscal se haya trasladado en muchos casos a la fase de recaudación ¹, mediante la aplicación de diversas técnicas que permitan evitar la acción recaudatoria de

¹ En el Plan de Prevención del fraude fiscal presentado por la AEAT en 2005, se hace un estudio del fraude en la fase recaudatoria. Los redactores de dicho documento se hacen eco de esta idea. Así se puede leer lo siguiente: «Tradicionalmente, la actividad de control de la Hacienda Pública se había venido centrandose casi exclusivamente en la represión del fraude en fase de Inspección o Gestión, siendo la consecuencia de ello, tal y como se viene observando en los últimos años, que se haya producido un progresivo traslado de fraude a la fase recaudatoria, donde la presencia de la Administración no se hacía notar con tanta intensidad, mediante técnicas que han ido adquiriendo mayor complejidad a medida que la Administración ha empezado a reaccionar frente a ello».

la Administración tributaria. Estas técnicas no han pasado desapercibidas para los funcionarios que ejercen la función recaudatoria. Antes al contrario, son conocidas desde hace tiempo por la Administración tributaria ². Aunque con carácter general se ha ido incrementando en los últimos años la cantidad recaudada en vía ejecutiva, en relación con las operaciones de fraude planificadas, los medios disponibles no han resultado hasta el momento suficientemente eficaces.

No se puede decir que el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sea una norma que pretenda subvertir este estado de la cuestión. Posiblemente, entre otras cosas, porque no le corresponde a la norma reglamentaria, pues las decisiones que permitan nuevas técnicas de lucha contra este tipo de fraude fiscal deben adoptarse por el legislador. La Ley debe procurar a estos efectos un adecuado equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y los derechos y garantías de los contribuyentes, de acuerdo con el principio de proporcionalidad. Téngase en cuenta que las medidas que pueden adoptarse para evitar este tipo de fraude pueden tener una incidencia importante en la esfera de la libertad de los ciudadanos, fundamentalmente en cuanto a la disposición de sus bienes y derechos, por lo que sólo por ley pueden adoptarse tales medidas.

En la reforma operada en el procedimiento recaudatorio a través de la nueva Ley General Tributaria y el Reglamento que desarrolla el procedimiento de recaudación tributaria sólo algunas normas han tratado de mejorar la situación de la Hacienda Pública frente a los contribuyentes que de manera planificada pretenden eludir la acción recaudatoria.

En primer lugar, uno de los problemas que en mayor medida incide en la eficacia de la acción recaudatoria es la tardanza en el ejercicio de la misma por parte de los órganos de recaudación, pues, para que sea posible, es preciso que se haya desarrollado en muchos casos un procedimiento de comprobación. En definitiva, como ya hemos señalado, esto supone que el primer intento de cobro de la Administración tributaria se encuentre muy alejado del momento en que se cometió el fraude. Sólo si se admite la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria con anterioridad a que la misma se encuentre liquidada es posible en ciertos casos evitar este tipo de situaciones. No obstante, es ésta una materia sumamente delicada, pues una regulación demasiado permisiva puede suponer una vulneración de las garantías básicas que corresponden a los ciudadanos. De hecho, esta posibilidad sólo se preveía en la legislación anterior, en relación con las deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, supuestos en los que las medidas cautelares pueden adoptarse en cualquier momento, siempre que se haya iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación o inspección. Además de mantener este supuesto, la nueva

² En el epígrafe 9.1 del Plan de Prevención del fraude fiscal, al que hemos hecho referencia anteriormente, se analizan los que el propio documento califica como «fraudes de especial gravedad». En dicho informe se hace una descripción de alguna de estas técnicas empleadas para la consumación del fraude en la fase recaudatoria y se establecen algunas líneas de actuación y de reforma para tratar de evitar los objetivos que se persiguen con las mismas. Así, se hace referencia, entre otras, a la «ocultación de bienes y vaciamiento patrimonial», a las «actuaciones fraudulentas cuyo objeto es evitar la derivación de responsabilidad a los verdaderos responsables», la «utilización de entramados de sociedades», la «actividad de las entidades dedicadas a la creación de sociedades (*nidos de sociedades*)», la «creación de cadenas de sociedades sucesivas por las mismas personas», la «presentación sistemática de declaraciones sin ingreso de la deuda» y los «fraudes efectuados por sociedades carentes de patrimonio».

Ley permite, en relación con cualquier deuda tributaria, la adopción de medidas cautelares con anterioridad a que se encuentre liquidada, desde que se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección.

El resto de medidas que vamos a destacar en este contexto se refieren a diversos supuestos de responsabilidad o al procedimiento para su declaración. En este sentido, la nueva Ley ha establecido nuevos supuestos de responsabilidad, así como una definición más acabada de alguno de los supuestos existentes. Así, ha incluido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el artículo 43.1.f) para las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal en relación con determinadas obligaciones de los contratistas o subcontratistas³. Dicho supuesto, además, se ha reforzado con la posibilidad de aplicar una medida cautelar en los casos en los que, aun disponiendo del certificado que exime de la responsabilidad, no se hayan cumplido las obligaciones tributarias periódicas que corresponden a las empresas *contratistas o subcontratistas* [art. 81.3.d) de la Ley General Tributaria]. Precisamente, a través de los mencionados certificados, se habrá obtenido una información muy importante de los derechos de crédito de los contratistas y subcontratistas respecto de las personas que les contratan, lo que permitirá la adopción de tales medidas cautelares sobre los mismos y, en su caso, su embargo.

Por otro lado, también se ha de destacar la incorporación dentro del ámbito subjetivo de diversos supuestos de responsabilidad a los que la Ley denomina como «administradores de hecho». En realidad ya en el marco de la legislación anterior, el concepto de administrador ya se interpretó por la Administración y el TEAC en este sentido, defendiéndose que dicho concepto es una cuestión de hecho, de tal modo que la condición de administrador no venía dada por la denominación dada al cargo, sino por el contenido y alcance de las funciones desarrolladas. Esta norma podría considerarse un primer paso en la idea de tratar de cobrar las deudas tributarias de quienes se benefician en la realidad de las maniobras fraudulentas, personas que aunque dirigen las sociedades, a veces no constan como administradores de acuerdo con el Derecho mercantil. Decimos que es un primer paso, porque posiblemente la medida que tendría una mayor incidencia en la corrección de algunos de los comportamientos descritos sería la definición de determinados supuestos en los que sea posible el «levantamiento del velo» desde el punto de vista patrimonial, de tal modo que se pueda cobrar las deudas tributarias a aquellas personas que hayan obtenido alguna ventaja económica del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

³ El Plan de Prevención del fraude fiscal, al que ya nos hemos referido en las notas anteriores, describía de forma gráfica la situación que ha propiciado el abuso de este tipo de empresas y que ha motivado la incorporación del nuevo supuesto de responsabilidad. Dicho texto señalaba lo siguiente: «El fenómeno de la subcontratación se centra fundamentalmente en pequeñas empresas de gran volatilidad patrimonial, al carecer prácticamente de activos, que en ocasiones se constituyen para la realización de una determinada obra o servicio, desapareciendo con posterioridad sin haber ingresado el IVA correspondiente a la obra ejecutada o servicio prestado ni las retenciones del trabajo practicadas a sus empleados. Al planificar su actividad de tal manera, estas empresas pueden presentar unas ofertas más bajas en las licitaciones o procesos de contratación, ya que al no tener intención de ingresar el IVA y las retenciones, el "coste fiscal" de sus presupuestos desaparece. Por lo tanto, no solamente se produce un fraude fiscal sino también una competencia desleal frente a otros subcontratistas que sí incorporan el "coste fiscal" en sus ofertas al contratante».

En cuanto al procedimiento para la declaración de la responsabilidad solidaria ha habido una reforma que nos parece interesante destacar, por lo que supone de implicación de los órganos de inspección en las tareas de cobro de la deuda tributaria. Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003 la competencia para dictar el acto de derivación de la responsabilidad era exclusiva de los órganos de recaudación, lo que en muchos casos suponía que dicha derivación se producía tras haber seguido numerosos trámites administrativos, cuya tardanza permitía al contribuyente disponer de sus bienes y derechos para impedir el éxito de la acción recaudatoria frente a su patrimonio. Para obtener una mayor eficacia en el cobro de las deudas tributarias la nueva Ley ha establecido la competencia por parte de los órganos de Inspección en aquellos casos en que la declaración de responsabilidad se efectúe con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal. En aquellos casos en que el actuario determine a través de la investigación patrimonial la insolvencia del deudor principal puede adelantar temporalmente la declaración de responsabilidad, una vez que se notifique a aquél la liquidación y antes de que finalice el período voluntario de pago, lo que en algún caso puede evitar el fracaso de la acción recaudatoria como consecuencia de su ejercicio tardío.

No obstante, todas estas normas estaban ya contenidas en la Ley 58/2003. El Reglamento tan sólo ha precisado algunos aspectos del régimen jurídico de las medidas señaladas, por lo que no ha tenido un papel protagonista en este proceso de prevención del fraude en la fase recaudatoria. Se puede decir que los objetivos del nuevo texto reglamentario son más modestos, pues se trata simplemente de una consecuencia necesaria de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, a fin de desarrollar aquellos aspectos relacionados con la recaudación de los créditos públicos. Esa misma modestia se traslada a los objetivos de quienes escribimos estas líneas.

Además, se tendrán que analizar alguno de los cambios más significativos introducidos por la Ley 58/2003, para tener una visión acabada de las reformas introducidas en el procedimiento recaudatorio, pues el Reglamento no realiza un estudio sistemático de todas las instituciones jurídicas, de índole material o procedimental, que tienen incidencia en la gestión recaudatoria. Ello se debe a dos motivos, fundamentalmente. En primer lugar, el nuevo Reglamento sigue la técnica según la cual la norma reglamentaria se ocupa sólo de aquellas materias que necesitan de aclaración, desarrollo o concreción, respecto de la regulación legal, sin duplicar el contenido de aquellos preceptos de la Ley que ya se han dictado con suficiente desarrollo para su aplicación. En segundo lugar, la Ley 58/2003 ha incorporado al texto legal numerosos preceptos que anteriormente formaban parte de normas de carácter reglamentario y, en particular, en el ámbito recaudatorio, del Reglamento de diciembre de 1990. Por tanto, el nuevo Reglamento tan sólo desarrolla aquellos aspectos necesitados de una regulación más detallada que la contenida en la propia Ley General Tributaria o de aclaración de algún aspecto controvertido mediante la fijación de la posición de la Administración. De hecho, el nuevo texto no hace mención a algunas instituciones que hasta ahora habían sido reguladas en los diferentes reglamentos promulgados en materia recaudatoria. Un ejemplo de ello es la prescripción tributaria (arts. 59 a 62 del Reglamento de 1990), en la medida en que la Ley ya ha regulado de manera extensa y exhaustiva dicha figura. También ha desaparecido el capítulo dedicado a los obligados al pago (arts. 10 a 16 del Reglamento de 1990), pues tal materia ha sido regulada con amplitud por la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, el Reglamento General de Recaudación no será la única norma de carácter reglamentario con incidencia en el procedimiento recaudatorio, pues en numerosos aspectos resultarán de aplicación los preceptos reglamentarios que se aprueben en desarrollo de las normas comunes sobre procedimientos tributarios. También tendrán relevancia las disposiciones que desarrollen al propio Reglamento, pues en este ámbito las disposiciones de nivel inferior resultan de especial importancia, por la conveniencia de reglar los cambios continuos de los procedimientos recaudatorios que no pueden esperar a la larga tramitación que exigen las modificaciones de un Real Decreto, entre otras cosas para adaptar los sistemas de pago a los nuevos medios que surgen en la práctica bancaria y a los nuevos procedimientos tecnológicos que permitan una mayor facilidad a los obligados al pago y, en definitiva, una mejor eficacia en la gestión recaudatoria.

En relación con la estructura del nuevo Reglamento, hemos de decir que consta de 128 artículos, agrupados en 5 Títulos. Además, se han establecido 4 disposiciones adicionales, 3 disposiciones transitorias y 1 final. Precisamente, uno de los cambios más significativos ha operado en la sistemática del texto reglamentario. En parte, esta nueva sistemática del Real Decreto 939/2005 se ha forzado por la nueva regulación que de la gestión recaudatoria ha realizado la Ley 58/2003. La Exposición de Motivos del Reglamento General de Recaudación ha advertido que «esta nueva sistemática ha hecho necesario que la revisión del citado Reglamento cumpla el objetivo de conseguir un texto que contenga los cambios introducidos en el ámbito de la recaudación, omita los preceptos que han sido incluidos en el Texto Legal y regule las cuestiones necesarias para llevar a cabo una adecuada gestión recaudatoria de los recursos e ingresos de naturaleza pública, adaptándola a las nuevas tecnologías. En el nuevo Reglamento se han efectuado algunos cambios en la estructura respecto al Reglamento derogado en orden a mejorar la sistemática de sus preceptos y a adaptarlo a la nueva Ley 58/2003».

NOVEDADES EN EL TÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES

En el **Título I** se regulan las «**Disposiciones Generales**», agrupadas en dos Capítulos. El primero de ellos se destina a la regulación de «**la gestión recaudatoria**» y el segundo a los «**ingresos de la gestión recaudatoria**».

A) La gestión recaudatoria.

El **artículo uno** del Reglamento define su **ámbito de aplicación**, sin que se hayan introducido novedades, pues coincide con el de su antecesor, el Reglamento de 1990. En este sentido, resulta aplicable a la recaudación de todos los créditos públicos, ya sean tributarios o no, de tal modo que tiene un ámbito de aplicación material más amplio que el de la Ley General Tributaria, que se circunscribe a las deudas y sanciones tributarias. De igual modo, resulta de aplicación no sólo a la Administración del Estado, sino que será de aplicación a todas las Administraciones tributarias.

En la **Sección Segunda**, que establece reglas para la **recaudación de los recursos de naturaleza pública por las distintas Administraciones**, es donde se materializa uno de los cambios a los que hacíamos referencia anteriormente en relación con la sistemática del nuevo Reglamento. El anterior texto de 1990 incluía tan sólo la regulación de la Hacienda Pública estatal, autonómica y local (arts. 4 a 6), recogándose en los preceptos finales del texto las normas relativas a los créditos de los organismos autónomos del Estado y los correspondientes a las entidades supranacionales, internaciones y Estados extranjeros (arts. 169 y 170). El nuevo Reglamento recoge todas estas normas en la señalada Sección 2.^a, en los **artículos 3 a 5, 7 y 8**.

En cuanto a las novedades de carácter material, en el **artículo cuatro**, se incluye por primera vez en un Reglamento de Recaudación la especialidad de la recaudación en período ejecutivo de los **organismos autónomos del Estado**, regulándose tanto el procedimiento como la competencia para dictar los actos.

Por su parte, en el **artículo cinco**, apartado 1.º, se precisa que, en el caso de la **recaudación por cuenta de otras Administraciones públicas** nacionales, extranjeras o entidades internacionales o supranacionales, no se le ingresarán las costas, los recargos ejecutivos y las retribuciones acordadas en convenio.

El **artículo seis**, relativo a los **órganos de recaudación del Estado**, enfatiza lo ya previsto en la Ley General Tributaria, de encomendar las competencias a quienes realicen las funciones de recaudación sin mención alguna a los puestos de trabajo facultados. Así, se establece que tienen el carácter de órganos de recaudación las unidades administrativas que lleven a cabo tales funciones. Esta cuestión se explica de manera clara en la Exposición de Motivos del Reglamento, que señala que «respecto a los órganos de recaudación, el texto del Reglamento ha evitado en esta sección, y en el resto del articulado, la mención a órganos concretos, para poner el acento en la función y no en el órgano que la realiza y conseguir, de esta forma, una mayor flexibilidad frente a futuros cambios de organización. Debe tenerse en cuenta, además, que el Reglamento se aplica a distintas Administraciones tributarias, y que éstas tienen facultades de organización autónomas que desarrollan en normas de diferente rango».

El **artículo diez** está dedicado a las **facultades de los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación**, atribuyéndose las competencias de investigación, de obtención de datos e información y de adopción de medidas cautelares, con la consideración de agente de la autoridad cuando estén desempeñando tales funciones. Este artículo se limita a efectuar una remisión a los artículos de la Ley General Tributaria que atribuyen dichas facultades y funciones y a su normativa de desarrollo, en las mismas condiciones que compete a la Inspección de los tributos, aunque algunos de tales preceptos que se aplican por remisión a los funcionarios de recaudación están contenidos en las reglas comunes de los procedimientos tributarios, al tratarse de normas que resultan de aplicación a otras funciones y procedimientos de aplicación de los tributos. En cualquier caso, desde el punto de vista material, el precepto ofrece pocas novedades. Quizá la novedad más importante a estos efectos la introduce la disposición transitoria segunda del Real Decreto 939/2005 al establecer que, mientras no se desarrollen los artículos 93, 94, 142 y 146 de la Ley General Tributaria, el ejercicio de las facultades previstas en el artículo 10 se regirá por el Reglamento de la Inspección de los Tributos.

B) Ingresos de la gestión recaudatoria.

En este capítulo se ha producido otra de las novedades más relevantes en cuanto a la estructura del nuevo Reglamento. Se ha incluido la regulación de los ingresos en los distintos órganos de recaudación y en las entidades financieras que prestan el servicio de caja o que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria. Esta materia se desarrollaba en el Reglamento de 1990 en los preceptos que regulaban el procedimiento de recaudación en período voluntario, efectuándose una remisión a ellas en las normas correspondientes al período ejecutivo. En realidad, estas normas resultan de aplicación tanto al período voluntario como ejecutivo, por lo que la nueva sistemática cobra todo el sentido, al regularse entre las disposiciones generales y no en las normas relativas a cada uno de tales períodos de pago. También se ha incluido en este capítulo la regulación de los ingresos en el Tesoro de las cantidades obtenidas en la gestión recaudatoria. Se trata de otra cuestión de alcance general, pues se regula el ingreso definitivo de todas las cantidades recaudadas a través de los distintos sujetos y procedimientos en el Tesoro Público. En el anterior Reglamento esta cuestión se regulaba en la parte final del mismo (arts. 178 a 183), quizá porque tales normas suponen el cierre del ciclo recaudatorio. Por tanto, se ha agrupado en un mismo capítulo todo el régimen jurídico de los ingresos públicos, estableciendo en primer lugar el modo en que los obligados al pago han de satisfacer sus deudas y, en segundo lugar, cómo ha de producirse el cierre del ciclo recaudatorio mediante el ingreso de las cantidades recaudadas por los diferentes órganos y entidades con tal competencia en las cuentas del Tesoro. En el anterior Reglamento la regulación jurídica de ambas fases se encontraba dispersa en su texto, como ya ha quedado expuesto.

El **artículo doce** determina la **relación de los lugares donde pueden llevarse a cabo los ingresos públicos**, aspecto que no se concretaba en el anterior Reglamento, aunque sí se determinaban esos mismos lugares al establecer las reglas específicas aplicables a cada uno de esos casos, por lo que tampoco representa una novedad sustancial.

El **artículo catorce** regula las **entidades de crédito que prestan el servicio de caja**. Dicho precepto prevé que cualquier órgano de recaudación pueda contar con el servicio de caja, mediante convenio con las entidades de crédito y no sólo los órganos correspondientes de las delegaciones de Hacienda de las Administraciones Públicas. No obstante, debe tenerse presente que, mediante la Orden HAC/3578/2003, de 11 de diciembre, se han suprimido las cajas en la AEAT, servicio que hasta la entrada en vigor de dicha norma era prestado por las entidades financieras que lo concertaran, denominadas por el anterior Reglamento como «entidades de depósito», por lo que desde ese momento las deudas tributarias que deban satisfacerse a la AEAT sólo podrán pagarse en las entidades colaboradoras, con la excepción de aquellos pagos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. En la actualidad no se establecen restricciones, admitiéndose todo tipo de ingresos en dichas entidades.

Por otra parte, se ha dado entrada en el **artículo treinta y uno** del Reglamento al cambio operado en virtud de disposiciones de inferior rango, en relación con las normas sobre el ingreso en el Banco de España de los ingresos públicos, recaudados a través de cuentas restringidas para la recaudación, sean de tasas, sean de cualquier otro ingreso de la Administración General del Estado y de

sus organismos autónomos y cualesquiera otras cantidades recaudadas por personas o entidades, por cuenta de la Hacienda Pública, no comprendidas en los artículos anteriores de esta sección. Tales cantidades deberán transferirse a las cuentas oficiales en el Banco de España a nombre del Tesoro Público o de los organismos autónomos correspondientes, en las fechas establecidas en sus normas reguladoras. Por tanto, esta norma resulta aplicable salvo en los casos de los ingresos de la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (art. 27), los ingresos de las entidades que presten el servicio de caja (art. 28), los ingresos de las entidades colaboradoras (art. 29) y los ingresos de las aduanas (art. 30). Se introducen reglas residuales en el Reglamento, en defecto de norma específica, según las cuales, los saldos existentes los días 5 y 20 de cada mes en las cuentas restringidas de recaudación se ingresarán los días 15 y último de cada mes, respectivamente. Por su parte, a falta de normas específicas, todos los ingresos en las cajas de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos, deberán ingresarse en el Banco de España, como más tarde, a final del mes en que hayan sido recaudadas.

NOVEDADES EN EL TÍTULO II. LA DEUDA TRIBUTARIA: EXTINCIÓN Y GARANTÍAS

El **Título II, «La deuda»**, consta de dos capítulos, el Capítulo I, destinado a «Extinción de la deuda» y el Capítulo II que se consagra a la «Garantía de la deuda». Se trata de uno de los aspectos centrales del procedimiento recaudatorio, de ahí que una parte significativa del Reglamento esté destinado a la regulación de estos aspectos (arts. 32 a 67).

1. Modos de extinción de la deuda tributaria.

1.1. Cuestiones generales.

En relación con los **modos de extinción de la deuda tributaria**, se recoge como novedad la incorporación con sustantividad propia de la deducción sobre transferencias, en el **artículo treinta y dos**, aunque es cierto que no representa una novedad material, pues ya se había introducido en el artículo 59 de la Ley General Tributaria, como forma de extinción distinta de la compensación. Téngase en cuenta que en el anterior Reglamento se regulaba dentro del capítulo relativo a la Compensación (art. 65).

1.2. El pago.

En relación con el pago, son bastantes las cuestiones a las que hemos de prestar atención, en la medida en que a la regulación de dicho modo de extinción de la deuda tributaria se dedica la mayor parte del Título II. En concreto, los artículos 33 a 54, que se incluyen en la Sección Primera.

a) Legitimación para realizar el pago y pago a órgano incompetente.

En cuanto a la **legitimación para realizar el pago**, aunque la Ley General Tributaria guarde silencio sobre la admisibilidad del pago por tercero, el Reglamento mantiene el criterio establecido en el texto de 1990, que admitió el pago por tercero en términos muy amplios, con independencia de que el tercero tenga interés o no en el cumplimiento de la obligación, o de que lo conozca y apruebe el obligado al pago. Con ello, se ha eliminado la novedad que se contenía en el Proyecto de Reglamento, que permitía expresamente la oposición del deudor al pago, aunque para ello se requería que dicha oposición constase de forma fehaciente al órgano de recaudación.

Un aspecto que ha resultado alterado es el relativo a la **legitimación del tercero que asume una deuda tributaria mediante pacto para ejercitar recursos y reclamaciones**. El artículo 18.3 del Reglamento de Recaudación de 1990 establecía que «en ningún caso el tercero que pague la deuda tributaria estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sin embargo, podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago». Aunque este enigmático precepto ha generado importantes dudas sobre su interpretación, el TS reconoció al tercero que ha asumido la obligación tributaria en virtud de pacto o contrato legitimación activa para la interposición de reclamación económico-administrativa y para instar la devolución de ingresos indebidos. El Proyecto de Reglamento mantenía en su artículo 14.1 los términos del Reglamento de 1990. Aunque se podía haber clarificado el contenido del precepto, al mantener la redacción del anterior Reglamento, al menos permitía la aplicación de todos los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales producidos en el marco de la anterior normativa. No obstante, el artículo 33.1 del texto finalmente aprobado ha eliminado el inciso final, al señalar únicamente que «el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago». En consecuencia, a partir de la aprobación del nuevo Reglamento desaparece el único argumento normativo que permitía interpretar la legitimación del tercero para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o el acceso al sistema de recursos.

El **artículo 33.3** del Reglamento ha regulado de forma expresa la cuestión del **pago a órgano incompetente**, en términos similares a como lo hizo su antecesor. Hubiera sido un buen momento para solucionar las dudas existentes en el marco de la anterior normativa, pero, sin embargo, no se ha aprovechado esta ocasión, por lo que reproducirán los mismos conflictos que en el marco del Reglamento de 1990, sobre todo cuando se realicen pagos a un órgano de una Administración territorial diferente a la competente.

b) Medios de pago en efectivo.

Aunque ya habían sido reconocidos en otras disposiciones reglamentarias de inferior rango, se ha dado entrada por vez primera en el Reglamento General de Recaudación a diversos **medios de pago en efectivo** muy comunes en la práctica bancaria en la actualidad. Con anterioridad tenían cabida en la medida en que el Reglamento de 1990 establecía una cláusula residual según la cual se admitirían «... otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda», lo

que permitió su regulación por otras normas inferiores. Así el **artículo treinta y cuatro** menciona la tarjeta de crédito y débito, la transferencia bancaria y la domiciliación bancaria. En los artículos subsiguientes (arts. treinta y seis, treinta y siete y treinta y ocho, respectivamente) se desarrolla el régimen jurídico aplicable a dichos medios de pago, sin que existan novedades materiales dignas de mención.

El pago mediante cheque se extiende para el ingreso en todas las entidades de crédito que presen el servicio de caja en los órganos de recaudación, según se recoge en el **artículo treinta y cinco**, aunque con anterioridad se regulaba en un sentido similar por normas de inferior rango.

c) El pago en especie.

El nuevo Reglamento incorpora diversas novedades materiales sobre **el pago en especie** en el **artículo cuarenta**, alguna de las cuales son de cierta relevancia porque suponen un cambio importante en la filosofía de este medio de pago.

En primer lugar, hemos de destacar que no se constriñe el pago en especie a la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles. Se puede decir que el pago en especie se generaliza para todas las deudas, públicas o no, de la Administración, con aquellos elementos patrimoniales que ésta esté interesada en adquirir, y no sólo los que integren el Patrimonio Histórico Español.

Esta modalidad de pago de deudas tributarias se estableció por el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, que admitió el pago en especie mediante la entrega de dicho tipo de bienes en relación con el IRPF, el IP y el ISD, extendiéndose al resto de tributos en virtud de sucesivas reformas de dicho precepto⁴. A estos efectos, el artículo 60.2 de la Ley General Tributaria establece que «podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevea reglamentariamente», por lo que no hace referencia a bienes concretos como objeto del pago. Tampoco lo hace el artículo 40 del Real Decreto 939/2005. Antes al contrario, al regular los trámites de dicha modalidad de pago, señala en el apartado 1.º que la valoración y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, que es necesario acompañar, se emitirá por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por «el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie». Por su parte, el apartado 4.º del mismo precepto determina que del acuerdo de aceptación o denegación «se remitirá copia al Ministerio de Cultura, o al que corresponda en función del tipo de bien y a la Dirección General de Patrimonio del Estado». Evidentemente, la referencia a esos otros órganos con competencia en este asunto se debe a la posibilidad de aportar otros bienes diferentes de los integrantes del Patrimonio Histórico Español.

⁴ Redacciones realizadas por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, a través de su disposición adicional décima y por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

Como decimos este cambio supone una modificación importante en la filosofía que ha presidido hasta el momento la aceptación de esta modalidad de pago. En cualquier caso, nos parece un acierto pleno, pues se adapta mejor a los principios que deben presidir el procedimiento tributario. Imaginemos que un contribuyente sólo pueda satisfacer una deuda tributaria con la entrega de bienes o derechos de su patrimonio, cuya adquisición convenga a la Administración Pública. Hasta ahora no era posible la extinción de la deuda tributaria mediante la entrega de tales bienes, salvo que se tratase de elementos integrantes del Patrimonio Histórico Español. Sin embargo, si dicho contribuyente no satisface la deuda y finalmente se produce el embargo de los mismos, podría la Hacienda Pública adquirir la titularidad de tales bienes. En efecto, el artículo 172.2 de la Ley General Tributaria determina que «el procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación». Por tanto, si es posible la adjudicación de los bienes en el procedimiento de apremio, después de seguir unos trámites costosos y, además, como consecuencia de ello la deuda tributaria se habrá incrementado en una cantidad importante (recargo de apremio, intereses de demora y costas), por qué no va a ser posible que se pueda pagar en plazo voluntario la misma deuda mediante la entrega de tales bienes o derechos, evitando así la mayor onerosidad que para el contribuyente supone el seguimiento del procedimiento de apremio.

A pesar de todo lo que acabamos de exponer, a nuestro juicio no es posible en la actualidad el pago mediante otros bienes distintos de los integrantes del Patrimonio Histórico Español, pues el pago en especie sólo puede admitirse «cuando una Ley lo disponga expresamente». Actualmente, la única norma que permite el pago en especie es la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y las Leyes especiales de los distintos tributos en que se hace referencia expresa a dicha modalidad de pago. En todos estos supuestos, el pago en especie se vincula a la entrega de los señalados bienes. No obstante, en caso de que una Ley admita dicha modalidad de pago en relación con otro tipo de bienes la regulación reglamentaria será plenamente aplicable.

Otra novedad de cierta relevancia frente a lo dispuesto en el anterior Reglamento, que tan sólo permitía el pago en especie si se solicitaba en plazo voluntario, es que el nuevo Reglamento permite también su presentación en período ejecutivo. La solicitud puede presentarse hasta que se notifique al obligado el acto administrativo por el que se acuerde la enajenación de los bienes embargados. Se regulan también *ex novo* las consecuencias derivadas de la presentación de la solicitud en período ejecutivo, que no tiene efectos suspensivos, por lo que la Administración puede embargar los bienes y derechos en cuantía suficiente para la extinción de la deuda. Tan sólo se prevé la posibilidad de suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

Finalmente, entre las novedades de índole sustancial, destacamos también que el plazo para la tramitación del procedimiento se ha incrementado de tres a seis meses.

Hemos de hacer referencia a dos cuestiones cuya interpretación en la normativa anterior planteaban dudas sobre su interpretación y que no se han solucionado tampoco satisfactoriamente en el nuevo Reglamento. Una primera cuestión es si el pago en especie se configura como una potestad del

contribuyente, por lo que si se cumplen los requisitos la Administración no puede rechazar el pago solicitado o como una potestad discrecional de la Administración tributaria, que puede denegar la solicitud por motivos de oportunidad. La segunda cuestión es el momento en que entiende producida la extinción de la deuda tributaria y si se devengan intereses de demora durante su tramitación.

En relación con la primera de las cuestiones apuntadas, en la Ley General Tributaria de 1963 no se contemplaba el pago en especie entre los medios de pago. Se trataba de lo que se conoce como un *subrogado del pago*, es decir, de un medio de extinción de la obligación tributaria que sustituye al pago o cumplimiento, por lo que tenía carácter excepcional. Pudiera pensarse que es una cuestión meramente teórica, pero nada más lejos de la realidad. Como hemos señalado, una cuestión discutida en el marco de la anterior normativa, que viene determinada por la naturaleza del pago en especie, es si la decisión de aceptar o no dicha modalidad de pago tiene carácter discrecional, de tal modo que aunque se cumplan todos los requisitos legales y reglamentarios no es una prerrogativa del obligado tributario, sino que el órgano competente puede no aceptar dicha modalidad de pago por razones de oportunidad, incluso a pesar del Informe favorable del órgano competente para su valoración. En este sentido, el TEAC y la AN han considerado que el pago en especie no es una alternativa a los medios normales de pago que pueda elegir libremente el obligado tributario, que tan sólo puede realizar un ofrecimiento de pago en la medida en que la aceptación o no de este modo excepcional de extinción de la deuda es una decisión discrecional de la Administración. Por su parte, la competencia para admitir o rechazar esta forma excepcional de pago corresponde al Departamento de Recaudación de la AEAT, siendo el parecer de la Junta de Calificación y Valoración preceptivo pero no vinculante, por lo que la decisión del órgano de recaudación no está condicionada por el informe de dicho órgano.

Los términos de la nueva Ley General Tributaria tampoco son determinantes. El artículo 60.2 establece que «podrá admitirse el pago en especie», remitiéndose para su ejercicio a «los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente». Sin embargo, la Ley del Patrimonio Histórico parece configurar el pago en especie como una facultad del deudor tributario, al señalar el artículo 73 que «el pago de la deuda tributaria podrá realizarse...», aunque también dicho precepto remite al reglamento para la regulación de las condiciones en que pueda ejercitarse dicha facultad. Tampoco el Reglamento aclara la cuestión de un modo definitivo, aunque la mayor parte de los preceptos parecen ir en una misma línea. Así, el artículo 40.3 determina que «el órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda» y el artículo 40.4 que «de dicho acuerdo de aceptación o de denegación, se remitirá copia al Ministerio de Cultura, o al que corresponda en función del tipo del bien, y a la Dirección General del Patrimonio del Estado». Aunque no se diga expresamente, parece que se entiende que el informe de la Junta u órgano equivalente no tiene carácter vinculante, por lo que el órgano de recaudación puede decidir en un sentido contrario a lo señalado en el mismo. También la naturaleza jurídica que se ha otorgado en el Reglamento a esta figura invita a considerar que se ha configurado como una prerrogativa de la Administración. El artículo 40.8 del Reglamento General de Recaudación señala que «en lo no previsto en este artículo, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago». En sentido propio, si la figura se califica como una «dación en pago» no estaríamos ante un «pago en especie». En Derecho privado, la admisión de la dación en pago requiere de la aceptación del acreedor, que accede a recibir a título de pago una prestación distinta a la que constituye el contenido de

la obligación debida, con efectos *pro soluto*. Por tanto, el acreedor puede negarse a recibir una cosa distinta de la convenida y exigir el pago en efectivo. Si se considera que la normativa tributaria ha configurado «el pago en especie» como una «dación en pago», la Administración podría decidir discrecionalmente entre aceptar o no el ofrecimiento de pago realizado por el obligado al pago.

En cualquier caso, con independencia del nombre con el que el Reglamento haya definido la naturaleza de esta figura, hemos de analizar las características jurídicas de la misma. En este sentido, ha desaparecido el argumento fundamental que se había esgrimido en el pasado para la defensa del carácter discrecional de esta decisión, pues la Ley 58/2003 ha eliminado el carácter excepcional de esta forma de pago. Por tanto, hemos de concluir que la Ley General Tributaria no ha configurado una «dación en pago» sino una verdadera modalidad de pago de las deudas tributarias, que puede utilizarse por el obligado tributario normalmente, al igual que el pago en efectivo, siempre que se cumplan los requisitos que la normativa establece. Por tanto, es difícil admitir que si la Junta u órgano equivalente califica al bien ofrecido como integrante del Patrimonio Histórico y manifiesta el interés cultural del mismo, el órgano de recaudación pueda negarse a aceptar el pago en especie amparándose en criterios de oportunidad. En conclusión, en la nueva Ley General Tributaria, a nuestro juicio, existe una alternativa en la forma de pagar los tributos, pues el obligado tributario puede decidir entre pagar la deuda en dinero o en especie, al menos cuando se trate de la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

Otra cuestión que resultaba dudosa en la anterior regulación era el momento en que se producía la extinción de la deuda tributaria, lo que resulta decisivo para el cálculo de los intereses de demora, cuestión de gran relevancia dado el tiempo que puede durar la tramitación del procedimiento que culmine con la aceptación de dicho medio de pago si los bienes no se encuentran valorados y la importante cuantía de las deudas que van a satisfacerse utilizando este medio de pago. El momento determinante era la entrega o puesta a disposición del bien. Han existido dos interpretaciones sobre cuál es el momento en que se considera que se han consumado tales circunstancias. Una primera sería considerar que se produce la entrega en el momento en que los bienes se ponen a disposición del órgano encargado de la valoración de los bienes, por lo que si finalmente la Administración tributaria acepta el pago en especie sería aquella fecha la que se consideraría a efectos de entender extinguida la deuda. La Administración, sin embargo, ha considerado que, aunque se haya entregado en depósito a la Junta para que proceda a su valoración, no se puede considerar que en tal momento se produce la entrega definitiva en concepto de pago del tributo, pues para ello es preciso seguir el procedimiento oportuno a los efectos de la admisión definitiva del pago en especie.

El nuevo Reglamento no resulta a estos efectos fácil de interpretar. Por un lado, el artículo 40.5, primer párrafo, determina que si se realiza la entrega de los bienes ofrecidos en la forma y plazo señalado en el acuerdo de aceptación y en el propio Reglamento, la deuda se considera extinguida desde la solicitud, por lo que no se devengarían intereses de demora, pues no pueden derivarse tales prestaciones accesorias cuando la deuda principal se encuentra extinguida. Según este precepto, tan sólo resultarían procedentes los intereses de demora en caso de que finalmente no se produzca la extinción de la deuda mediante esta modalidad de pago, bien porque no se acepte por la Administración, bien porque el obligado tributario decida pagar en efectivo, a pesar de que se haya

admitido el pago en especie, porque, por ejemplo, no le convenga la valoración que se ha otorgado a los bienes. No obstante, el segundo párrafo establece que se devengarán intereses de demora desde que finalice el período voluntario hasta que los bienes sean entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de la misma, lo que coincide con el criterio establecido en el artículo 29.4 del Reglamento de 1990. El artículo 40.7 aún añade más confusión, pues aunque señala que la entrega o puesta a disposición de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de 10 días desde el siguiente a la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, también admite que pueda haberse producido en un momento anterior, que podría ser aquel en que se entrega a la Junta para su valoración, aunque no se especifica a qué se quiere hacer referencia con ello. Por tanto, por los motivos expuestos, las dudas no sólo continúan, sino que se incrementan por la contradicción existente a estos efectos entre el primer y segundo párrafo del artículo 40.5 del nuevo Reglamento.

d) Justificantes del pago.

Entre los **justificantes del pago** ha desaparecido por fin en el artículo **cuarenta y uno** la referencia a las patentes como justificante de pago de un derecho público. La referencia a los justificantes determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática es otra novedad del nuevo Reglamento, aunque se remite a otras normas de rango inferior para su concreción.

e) La suspensión del ingreso en el supuesto de tributos incompatibles.

El artículo 62.8 de la Ley 58/2003 ha regulado un nuevo supuesto de suspensión del ingreso que opera en los casos en que se compruebe que por la misma operación se haya satisfecho a la misma u a otra Administración una deuda tributaria o se haya soportado la repercusión de otro impuesto, que resulte incompatible con la deuda exigida. La Ley establece la suspensión del ingreso de la segunda liquidación realizada sin necesidad de la aportación de garantías, lo que ha supuesto una importante novedad, pues hasta la entrada en vigor de dicha norma, el ingreso de la segunda liquidación se debía producir de forma inmediata en los plazos establecidos para ello. La suspensión es automática en los casos señalados en el precepto, y se mantendrá hasta que se llegue a una solución firme sobre la cuestión en la vía correspondiente. La norma está pensada fundamentalmente para los supuestos en que se haya pagado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o se haya repercutido el IVA correspondiente a una operación, y se practique una segunda liquidación por el otro impuesto en relación con la misma.

El **artículo 42** del nuevo Reglamento desarrolla las **actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles**, una vez que se determine el tributo procedente por el órgano que corresponda. Dicho precepto es fruto de la remisión que realiza al Reglamento el artículo 61.8 de la Ley General Tributaria para la regulación del procedimiento para la extinción de las deudas tributarias que correspondan y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas. Toda la regulación contenida en el precepto resulta novedosa, en la medida en que el supuesto de hecho al que afecta ha sido introducido por vez primera por la Ley 58/2003.

El artículo 42 del Reglamento de Recaudación ha determinado los procedimientos para la anulación de la liquidación que se ha girado de forma indebida y para la extinción de la deuda que definitivamente resulta procedente. A estos efectos, se establecen distintas reglas según que el tributo que finalmente se considere procedente sea el satisfecho o repercutido en primer lugar, o el liquidado en segundo lugar. En el primer caso, la solución es sencilla, pues tan sólo será necesario anular la segunda liquidación realizada y, en su caso, devolver las cantidades ingresadas en su día. Si el tributo procedente resulta ser el liquidado en segundo lugar, las reglas son más prolijas. El procedimiento es diferente según que el obligado al pago haya instado la devolución de ingresos indebidos en relación con el pago de la primera liquidación o haya recurrido contra la segunda liquidación.

En los casos en que estén implicadas dos Administraciones tributarias, también se determinan los mecanismos de compensación entre éstas en el apartado 2.º del artículo 42. Cuando sea posible, la extinción de la deuda se producirá como consecuencia de la compensación total o parcial que operará entre las dos Administraciones implicadas, de tal modo que la Administración que hubiera percibido el tributo que finalmente se ha considerado improcedente transferirá la cuantía correspondiente a la Administración acreedora del impuesto que realmente debió gravar la operación, sin necesidad de practicar actuaciones con los interesados, salvo que resulte necesario.

No obstante, las situaciones que se pueden producir en estos casos superan con mucho la regulación reglamentaria, que no ha previsto reglas para la solución de muchos de los supuestos que pueden plantearse. La complejidad tiene su origen en que si los tributos implicados son el ITP y el IVA, los obligados al pago frente a la Hacienda Pública de cada una de las dos liquidaciones van a ser distintos. Así, supongamos que la primera liquidación es por ITP, declarándose improcedente, por la sujeción de la operación al IVA. Quien debe pagar la liquidación girada por este último tributo es el vendedor del bien, que no ingresó las cantidades que debió repercutir al adquirente. De acuerdo con la regulación reglamentaria, las cantidades satisfechas en su día en concepto de ITP que ingresó el comprador deberán aplicarse a la extinción de la liquidación por IVA que se ha realizado al vendedor que no repercutió el impuesto ni lo ingresó en la Hacienda Pública. La diferencia que pudiera existir, normalmente por la aplicación de tipos más altos en el IVA, será satisfecha por el sujeto pasivo de este último impuesto –el vendedor–, pues deberá pagar la liquidación cuya ejecución se encontraba suspendida. Ello debiera permitir la repercusión del impuesto sobre el adquirente de los bienes, si bien puede ser complicado que pueda realizarse en la práctica, pues incluso puede haber desaparecido la persona o entidad que adquirió el bien, por lo que finalmente deberá asumirlo con su propio patrimonio el empresario o profesional que ha transmitido los bienes sin posibilidad de recuperar el impuesto satisfecho, en contra de las reglas que rigen el citado impuesto.

f) La consignación.

En relación con **la consignación**, el Reglamento no introduce en el **artículo 43** ninguna novedad digna de mención. No obstante, poco antes de la aprobación del Reglamento se ha producido a través de una norma reglamentaria de inferior rango una modificación significativa del procedimiento que ha de seguir para realizar la consignación. Hasta ahora el pago de los depósitos y garantías en efectivo, que se constituían en la Caja General de Depósitos de Madrid, se realizaba mediante la

entrega de dinero de curso legal o de cheque nominativo al Tesoro Público. A partir de la entrada en vigor de la Orden EHA/1999/2005, de 21 de junio (1 de julio de 2005), tales ingresos se realizarán a través de las entidades colaboradoras en la Recaudación (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es necesario tener cuenta abierta.

g) Aplazamientos y fraccionamientos de pago.

En el **artículo cuarenta y seis**, relativo a las **solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago**, se incluyen cuatro novedades fundamentales. En primer lugar, en el caso de petición de aplazamiento de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, se considerará que la petición se hace en voluntaria si a la solicitud se adjunta la autoliquidación extemporánea. En caso contrario, la solicitud se reputa como tal y se requiere al peticionario, pero se tramitará en ejecutiva. En segundo lugar, la solicitud contendrá necesariamente una orden de domiciliación bancaria, en la que se indicará el código de la cuenta y los datos de identificación de la entidad de crédito que deba realizar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos casos. En tercer lugar, la solicitud de aplazamiento ha de acompañarse de una solicitud de compensación de las deudas solicitadas de aplazamiento, con los créditos que puedan reconocerse a su favor, durante el período de vigencia del aplazamiento. Si finalmente se concede el aplazamiento en el acuerdo se incluirá una cláusula en el mismo sentido. Y, por último, se puede acordar la denegación automática de la petición, cuando la garantía ofrecida se haya rechazado en supuestos anteriores por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad.

Por otra parte, en cuanto a las consecuencias de la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la única novedad fue incorporada por la Ley General Tributaria, en relación con las solicitudes realizadas en período ejecutivo. En tales casos, el artículo 65.5 permite que la Administración tributaria inicie o, en su caso, continúe el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, si bien se establece como novedad la obligatoriedad de que se suspendan las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento. Hasta la entrada en vigor de la nueva Ley se establecía una mera posibilidad de paralizar tales actuaciones de enajenación, sin que se señalara el criterio en virtud del cual la Administración podía decidir entre continuar o paralizar tales actuaciones ⁵.

En el **artículo cuarenta y siete** se regulan, *ex novo*, los **supuestos de inadmisión de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento**, en cuyo caso la solicitud se tiene por no presentada. Dicha consecuencia se producirá cuando la autoliquidación no se haya presentado antes o en el momento de la petición, cuando se hayan iniciado, por las mismas deudas, actuaciones por presunto delito fiscal y cuando se trate de solicitudes reiterativas de otras anteriores denegadas, sin que contenga modificaciones sustanciales sobre las causas de las denegaciones. En cualquier otro caso, se tendrá que requerir por el órgano de recaudación al solicitante para que subsane la falta advertida en el plazo de 10 días, de acuerdo con el artículo 46.6 del Reglamento.

⁵ Artículo 51.6 del Reglamento de 1990, segundo párrafo.

En materia de **garantías de aplazamientos y fraccionamientos**, el **artículo cuarenta y ocho** mantiene el principio de preferencia de aval. Cuando sea ésta la garantía, la mayor novedad de la nueva regulación de esta materia se ha introducido por el artículo 65.4 de la Ley General Tributaria, al establecer que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso y no el interés de demora tributario. Como consecuencia de ello, no se aplica el incremento del 25 por 100 respecto al interés legal, que es la regla general en el ámbito tributario, de acuerdo con el artículo 26 de la Ley General Tributaria, para tratar así de favorecer la constitución de garantías de fácil ejecución en caso de impago.

El señalado artículo 48 del nuevo Reglamento introduce dos modificaciones sustanciales. En primer lugar, se establece que el plazo para formalizar las garantías es de dos meses, en vez de 30 días, que era un plazo excesivamente breve cuando se aportaban garantías distintas del aval bancario, sobre todo si la formalización de la garantía requería de la inscripción en algún registro (v. gr., hipoteca mobiliaria e inmobiliaria o prenda sin desplazamiento en la posesión). En segundo lugar, se establece expresamente el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago, cuando las liquidaciones resulten improcedentes.

En el **artículo cuarenta y nueve** se regula por primera vez la posibilidad de adoptar **medidas cautelares en sustitución de garantías en aplazamientos o fraccionamientos de pago**, a instancia de parte, cuando la constitución de otras garantías resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía del crédito a aplazar o fraccionar. Esta norma es resultado de la llamada que el artículo 82.1, tercer párrafo, de la Ley General Tributaria, realiza al Reglamento para desarrollar el régimen jurídico de esta cuestión. El Reglamento establece diversos aspectos que deben ser destacados. Se determina que la petición de adoptar estas medidas cautelares se resolverá en el mismo momento en que se adopte el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento. Se especifica que los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor, aunque normalmente tales costes serán muy inferiores a los resultantes de la constitución de garantías. Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de los bienes o derechos sobre los que recaería la medida cautelar, lo que sucederá a partir de que se dicte la providencia de embargo, pues ya no es el momento de adoptar medidas cautelares en relación con el deudor tributario, sino de ejecutar su patrimonio.

El **artículo cincuenta y uno** se dedica a la **tramitación de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos**, reiterándose la necesidad de que en la tramitación del expediente conste propuesta formal de resolución. Aunque el Reglamento de 1990 ya contemplaba la posibilidad de establecer un calendario provisional de pagos hasta la resolución de la solicitud, cuando la garantía pudiera demorarse, el nuevo Reglamento regula con mayor amplitud y detalle esta cuestión. En primer lugar, podrá acordarse dicho calendario provisional cuando por la complejidad del expediente la resolución pudiera verse demorada. Es novedosa la exigencia de que quede en el expediente justificación de la conveniencia y oportunidad de acordar un calendario provisional de pagos y lo es aún más la exigencia de que en el caso de conceder tal calendario y cumplirse el mismo, se procederá a

liquidar intereses entre el día siguiente al vencimiento en voluntaria, de cada liquidación que comprenda el calendario, y el día de vencimiento de cada uno de los plazos correspondiente a tales liquidaciones. Esta liquidación se notificará junto con la resolución del aplazamiento o fraccionamiento concedido.

El artículo cincuenta y dos regula la **resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento**. Dicho precepto establece de una forma precisa la afección de las devoluciones tributarias al pago del plazo o de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento y, en especial, cuando se concedan sin garantía, procediendo la compensación con vencimientos anticipados. A estos efectos, se establece que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos. Estas compensaciones serán procedentes siempre que no perjudiquen la viabilidad económica o continuidad de la actividad del deudor. También se podrá exigir y condicionar el mantenimiento y la eficacia del acuerdo a que el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias durante su vigencia. Desde el punto de vista material la incorporación de tales cláusulas a los acuerdos no es una novedad, pues ya en el marco de la legislación anterior, en los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento se establecían este tipo de cláusulas, que estaban amparadas por el artículo 55.2 del Reglamento de 1990.

Por otra parte, se establecen dos reglas novedosas para el caso de que en una misma solicitud de fraccionamiento se incluyan deudas en período voluntario y en período ejecutivo. En primer lugar, se establece que el acuerdo de concesión no podrá acumular en la misma fracción deudas que se encontrasen en distinto período de ingreso. En segundo lugar, se determina que las fracciones que incluyan deudas que en el momento de la solicitud estuvieren en período ejecutivo habrán de satisfacerse antes que las que incluyan deudas en período voluntario.

Se determina también que no tendrá efectos suspensivos la petición de reconsideración de una resolución de aplazamiento o fraccionamiento, que se tramitará como una nueva petición. Por tanto, se deberá cumplir con el calendario de pagos aprobado, aun cuando se haya solicitado su revisión. De no cumplirse con algún plazo o fracción se aplicarán las reglas generales establecidas en el artículo 54 del Reglamento.

Se detallan las consecuencias derivadas de la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Cuando dicha denegación se refiera a solicitudes presentadas en período voluntario de pago, su notificación abre de nuevo el plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, aun cuando no hubiese transcurrido el plazo de pago en período voluntario de las liquidaciones que integren la petición. De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso, mientras que de no realizarse dicho ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad. Si la denegación se refiere a solicitudes presentadas en período ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse o continuarse el procedimiento de apremio.

Finalmente, la resolución debe adoptarse en el plazo de seis meses, que es el plazo general de duración de los procedimientos tributarios. El artículo 55.5 del Reglamento de 1990 establecía que la resolución debería adoptarse en el plazo de siete meses.

El artículo cincuenta y tres regula el **cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos** en términos similares a como lo hacía el artículo 56 del Reglamento de 1990. La novedad más relevante en esta materia no se menciona en dicho precepto, pues se ha establecido en los artículos 26.6 y 65.4 de la Ley General Tributaria, que han determinado que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

En cualquier caso, donde mayores modificaciones ha incorporado el nuevo Reglamento, en materia de aplazamiento y fraccionamiento de pago, es en el tratamiento dado en el **artículo cincuenta y cuatro** a las **consecuencias de la falta de pago**. Cuando se trata de aplazamientos, no se introduce ninguna novedad, es decir, si la solicitud fue presentada en período voluntario de pago, su incumplimiento implica que ha de exigirse en período ejecutivo el total de la deuda, los intereses de demora que se hayan devengado desde el final del plazo voluntario y el recargo del período ejecutivo de ambas partidas (se apremia todo el importe del vencimiento), y si la solicitud se presentó cuando las deudas ya estaban en período ejecutivo, el incumplimiento implica la continuación de aquel procedimiento.

No obstante, en el caso de fraccionamiento de pago se introducen numerosas novedades, pues se ha establecido una casuística bastante compleja. El objetivo que se ha perseguido es que se tenga en cuenta la completa situación del obligado al pago, y no sólo aspectos parciales de la misma, como hasta ahora. Para determinar las consecuencias del impago de una fracción el Reglamento de 1990 se fijaba en si el fraccionamiento se solicitó en período voluntario o ejecutivo y en si se había constituido una única garantía o garantías parciales para cada fracción. El nuevo Reglamento va a tener en cuenta nuevos factores con el objeto de procurar el señalado análisis global de la situación tributaria de quien no ha satisfecho uno de los plazos establecidos en el acuerdo de concesión.

Hay que empezar distinguiendo entre que el fraccionamiento se haya concedido con dispensa total de garantía o con garantías que abarquen el total, de las fracciones, en cuyo caso, si la fracción incumplida incluyese deudas que ya estaban en período ejecutivo (en una misma fracción no se pueden incluir deudas en período voluntario y ejecutivo), en el momento de presentar la solicitud, para la totalidad de las deudas en período ejecutivo, incluidas en el fraccionamiento, se continúa el procedimiento de apremio. Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento, que en el momento de la solicitud estaban en período voluntario de pago, se iniciará el período ejecutivo el día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida y se exigirán los intereses de demora correspondientes al período que medie entre el día siguiente del vencimiento en período voluntario, hasta la fecha del vencimiento de la fracción incumplida.

Si la fracción incumplida incluye sólo deudas que se encontraban en período voluntario de pago en el momento de la solicitud, se exigirá en período ejecutivo el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados hasta el día del vencimiento de dicha fracción y el recargo del período ejecutivo de ambas partidas. Si no se ingresa el importe así determinado en los plazos del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, se exigirá, también en período ejecutivo, el resto de las liquidaciones incluidas en el fraccionamiento de pago, liquidándose los intereses de demora del principal de las deudas pendientes, excluidas las que estén integradas en la fracción incumplida, desde el día siguiente en que terminó el período voluntario de pago hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Cuando el fraccionamiento fuese concedido con garantía parcial e independiente para una o más fracciones, si llegado el vencimiento de una de las fracciones amparadas por la garantía parcial, ésta no es ingresada, se procederá según determina el apartado 3 del artículo 54. Según dicho precepto, si la garantía parcial se extendiese sólo a fracciones que estaban en período ejecutivo en el momento de la solicitud, el incumplimiento de una de ellas producirá el vencimiento de la totalidad de las fracciones a que se extiende la garantía parcial y se continuará el procedimiento de apremio. Si la garantía parcial se extiende a fracciones de deudas en período voluntario de pago y en período ejecutivo, en el momento de la solicitud, el incumplimiento de una fracción implica que se debe continuar el procedimiento de apremio para las que estuviesen en período ejecutivo y se iniciará este período para las que se encontrasen en período voluntario de pago y, en este caso se liquidarán los intereses de demora devengados, desde el día siguiente al de vencimiento del período voluntario de cada liquidación hasta el de vencimiento de la fracción incumplida. Si, por último, la fracción incumplida (amparada por una garantía parcial que sólo se extiende a fracciones en período voluntario de pago, en el momento de la solicitud del fraccionamiento), integrara deudas en período voluntario de pago, se exigirá en período ejecutivo el importe de la fracción incumplida, los intereses de demora y el recargo del período ejecutivo correspondiente a ambas partidas. Si se paga en los plazos del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, el resto de las fracciones siguen subsistentes y en caso contrario (si no se ingresa el importe así determinado de la fracción incumplida), se exigirá en período ejecutivo el resto de las liquidaciones incluidas en el fraccionamiento de pago, en las cuantías pendientes de ingreso, liquidándose los correspondientes intereses de demora, desde el día siguiente a sus vencimientos, en período voluntario de pago, hasta el día del vencimiento de la fracción incumplida. El fraccionamiento seguirá vigente para aquellas fracciones amparadas por otras garantías parciales e independientes.

1.3. La compensación.

El tratamiento de la compensación es continuista, por lo que no existen demasiadas modificaciones que sean susceptibles de ser destacadas. En relación con la definición de las **deudas compensables**, el **artículo cincuenta y cinco** permite la compensación con los créditos reconocidos a favor del deudor en virtud de un acto administrativo. Ya el artículo 71.1 de la Ley General Tributaria había eliminado el requisito de la firmeza del acto para que se pueda operar la compensación, requisito que, sin embargo, exigía el artículo 68 de la Ley de 1963. La supresión de este requisito es un

acuerdo pleno, pues en los casos frecuentes en que su falta de concurrencia se deba a la interposición de un recurso por parte del obligado tributario, el principio de prohibición de la *reformatio in peius* impediría que se rectificase el acto administrativo en el que se reconozca el crédito a favor del obligado tributario en perjuicio del recurrente, por lo que no tiene sentido que se espere a la firmeza del acto para que se pueda realizar la compensación.

Otra cuestión que no queda clara en la regulación actual, sobre todo teniendo presente los antecedentes jurisprudenciales, es el origen de los créditos que son susceptibles de compensación. Se trata de determinar si tan sólo pueden ser compensados los créditos tributarios reconocidos por la Hacienda Pública o si es indiferente el origen, con lo que podrían ser compensadas deudas tributarias con créditos reconocidos, por ejemplo, en certificaciones de obra. El artículo 55 parece optar por la primera tesis, al señalar que «las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública, tanto en período voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos *por aquella* a favor del deudor en virtud de un acto administrativo». No obstante, la Ley no establece tal vinculación en el artículo 71, pues simplemente establece la compensación de los créditos reconocidos por acto administrativo, con independencia de su origen, aunque también es cierto que remite las condiciones de su régimen jurídico al desarrollo reglamentario. En el marco de la anterior normativa, la Administración fundamentó el rechazo de la compensación con tales certificaciones en el requisito de la firmeza del acto, pues las mismas no pueden tener la consideración de acto administrativo firme, en la medida en que el reconocimiento de la obligación se produce sólo como consecuencia de la operación contable por la cual se refleja la anotación en cuenta de los créditos exigibles contra la Administración Pública, tesis avalada también por el TEAC. Sin embargo, la AN ha considerado que las certificaciones de obra expedidas en virtud de contratos administrativos celebrados entre el contribuyente y la Administración son documentos que contienen un crédito reconocido y obligatorio para la Administración, por lo que la certificación tiene carácter irrevocable, de tal modo que la anotación en cuenta del crédito es, pues, un acto interno de Tesorería que no afecta a la relación acreedor-deudor preestablecida entre el contratista y la Administración. La tesis sustentada por la AN ha sido finalmente acogida por el TS en diversas sentencias. La jurisprudencia señalada, junto con la desaparición del requisito de la firmeza del acto y con el hecho de que no sea necesario aportar en el momento de la solicitud el certificado de la oficina de contabilidad son datos normativos que apuntan a la admisión de las certificaciones de obras y otros documentos en que se reconozcan créditos no tributarios a efectos de la compensación con deudas de carácter tributario ⁶. Sin embargo, el artículo 71 parece decirnos otra cosa. En cualquier caso, esta cuestión tendría que haberse resuelto expresamente por la normativa. Al no ser así, se van a reproducir los mismos conflictos que en el marco de la anterior normativa recaudatoria. Por otra parte, se ha de tener presente también que la admisión de las certificaciones a estos efectos puede generar un problema práctico de envergadura para los órganos encargados de la Tesorería de los diferentes entes territoriales, pues las normas de contabilidad pública en la actualidad no permiten que se pueda producir la compensación hasta que el crédito no se haya reconocido contablemente.

⁶ También se puede traer a colación lo dispuesto en el artículo 56.3 del Reglamento, que regula los casos de solicitudes que no reúnen los requisitos necesarios. Se establece que no efectuará requerimiento al solicitante cuando «quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido, o cuando, *tratándose dicho crédito de una devolución tributaria*, se compruebe la inexistencia de la solicitud». *A sensu contrario*, se podría interpretar que es posible la compensación con créditos no tributarios.

El artículo cincuenta y seis regula la compensación a instancia del obligado al pago. Aunque no se han introducido novedades significativas, el apartado 2.b) exige, entre la documentación que se debe aportar en estos casos, la «justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación». Recordemos que el TS anuló en su Sentencia de 10 de julio de 1996 el artículo 67.4 del Reglamento de Recaudación de 1990, en lo concerniente a la obligación de acompañar el citado certificado de la oficina de contabilidad, pues en caso contrario, si el solicitante no subsanaba el defecto en un plazo de 10 días, se le tendría por desistido, archivándose sin más trámite el expediente. El Tribunal ya proponía en el Fundamento Jurídico tercero de aquella sentencia una solución como la que ha adoptado en el precepto señalado. Por tanto, el nuevo Reglamento ha suavizado el citado requisito en relación con la normativa anterior, confirmando el criterio jurisprudencial al que hemos hecho referencia.

En relación con las consecuencias de la solicitud de compensación, llama la atención alguna laguna del texto definitivamente aprobado, que a nuestro juicio es consciente, lo que sin duda puede generar algún problema en su interpretación. En concreto, así sucederá a la hora de determinar las consecuencias de una solicitud de compensación en período voluntario de la deuda con una devolución tributaria solicitada, pero aún no reconocida por la Administración. En el marco de la legislación anterior, la Administración no podía considerar como crédito reconocido por acto firme el resultante de autoliquidaciones negativas, a través de las cuales se hubiera solicitado una devolución tributaria, normalmente derivadas del IRPF, IS, o IVA, por lo que en caso de que el crédito ofrecido fueran tales devoluciones tributarias aún no reconocidas la Administración debía resolver denegando el aplazamiento. No obstante, los efectos de la presentación de una solicitud de compensación en estos términos son completamente diferentes en la nueva Ley General Tributaria, que en el artículo 72.1 determina que «la presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito». De este precepto legal se deduce que es posible solicitar la compensación de deudas tributarias con créditos aún no reconocidos, pues sólo así tiene sentido la parte final del mismo, que permite el cobro de intereses de demora hasta el momento del reconocimiento del crédito. Si sólo fuera posible la compensación con créditos ya reconocidos en el momento de la solicitud, dicho precepto no tendría ningún sentido. Así se reconocía también en el artículo 39.4 del Proyecto de Reglamento, que era perfectamente congruente con lo dispuesto en la Ley General Tributaria, reiterando la regulación señalada ⁷. Sin embargo, en la versión definitiva el contenido de este precepto ha desaparecido, pues tan sólo se hace referencia a las consecuencias derivadas de la solicitud que se presente en período ejecutivo.

⁷ En concreto, el precepto señalado del proyecto establecía lo siguiente: «Cuando la solicitud de compensación se presente en período voluntario, si al término de dicho plazo estuviese pendiente de resolución, no se iniciará el período ejecutivo por el importe concurrente entre deuda y crédito ofrecido, lo que no impedirá, en su caso, el devengo de los intereses de demora que puedan proceder hasta la fecha de reconocimiento del crédito o, en su caso, hasta la fecha de la resolución denegatoria».

Además, se ha de tener presente que, según el artículo 72.3 de la Ley General Tributaria, si en el momento de la solicitud concurren las condiciones requeridas para la compensación, tanto en los créditos como en las deudas, los efectos de la misma se retrotraen a dicho instante, lo que va a suponer que no se cobren intereses de demora por el tiempo que ha durado la tramitación del procedimiento. Esta norma resulta novedosa, pues ni la Ley ni el Reglamento anterior establecían la retroacción de los efectos derivados del acuerdo de concesión, por lo que se devengaban intereses de demora durante todo el tiempo que durase el procedimiento para determinar la compensación, aun cuando en el momento de la solicitud concurriesen todos los requisitos requeridos para un acuerdo favorable. Por tanto, en la nueva regulación del procedimiento recaudatorio los intereses sólo proceden si cuando se solicite la compensación aún no se ha reconocido el crédito por acto administrativo, o si la solicitud es finalmente rechazada por el órgano de recaudación.

En relación con la compensación de deudas en período ejecutivo, su admisión se debe al Reglamento de 1990, pues el Reglamento de 1968 sólo admitía este modo de extinción de las deudas en relación con las que se encontraban en período voluntario de ingreso. El artículo 72.1 de la Ley General Tributaria admite la posibilidad de solicitar la compensación de deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo. En estos casos, la solicitud de compensación no paraliza el procedimiento de apremio, que podrá continuar en la medida en que no se establezca la suspensión del citado procedimiento. No obstante, el Reglamento, con buen criterio, ha establecido que en estos casos se podrán suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta que no se produzca la resolución del expediente de compensación. Así lo determina el artículo 56.4, que señala que «cuando la solicitud se presente en período ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos», aunque esta solución es la única posible desde el punto de vista de principio de proporcionalidad.

Otra novedad, aunque ya había sido introducida en el artículo 74 de la Ley General Tributaria, es la extinción de las deudas de las entidades de derecho público, mediante **deducciones sobre transferencias** que introduce el **artículo sesenta** del Reglamento de Recaudación y que, en realidad, como categoría distinta, viene a recoger las compensaciones de oficio previstas en el artículo 65 del Reglamento anterior, en los supuestos de deudas de entidades públicas a deducir de las transferencias que les haga la Administración General del Estado, con cargo a los Presupuestos. El inicio de la deducción dará lugar a la suspensión del procedimiento, sin perjuicio de las compensaciones que puedan proceder con estos créditos suspendidos y la liquidación de intereses de demora que proceda por el período que medie entre el vencimiento en período voluntario y el de efectiva aplicación de los ingresos, en el momento en que se produzca el ingreso total de las liquidaciones.

1.4. La insolvencia.

El **artículo sesenta y uno** del Reglamento hace referencia al **concepto de deudor fallido y de crédito incobrable**, señalando con un innegable espíritu didáctico, impropio de una norma reglamentaria de esta naturaleza, que «el concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago». Ese mismo espíritu lleva a los autores del Reglamento a definir cada uno

de esos conceptos en el apartado primero de dicho artículo. A pesar de que hasta ahora estos conceptos no se definían por el Reglamento de Recaudación, no presenta a estos efectos novedades relevantes. Tan sólo se recoge una modificación sustancial, al regular la falencia parcial del deudor, lo cual es consecuencia de la novedad introducida en la materia en el artículo 76 de la Ley General Tributaria, que hace referencia a la insolvencia, total o parcial, de los obligados tributarios.

2. Las garantías de la deuda tributaria.

El **artículo 64.1**, en materia del **derecho de prelación**, es novedoso en la medida en que desarrolla una cuestión introducida por la nueva Ley General Tributaria, en concreto, por el artículo 170.2, que ha mantenido la desvinculación del privilegio del crédito tributario y la anotación preventiva de embargo, tal y como lo hiciera la reforma de 1995, pero, sin embargo, ha determinado que para que el crédito tributario goce de esta preferencia es necesario que la Administración tributaria ejercite la tercería de mejor derecho, pues en caso contrario prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo⁸. El precepto reglamentario señalado desarrolla tal previsión legal, estableciendo que «cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda Pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda Pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico».

En relación con el **derecho de afección**, la Ley 58/2003 ha despejado las dudas que existían en el marco de la anterior normativa, calificando el artículo 43.1.d) como responsables subsidiarios a los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, lo que significa que desaparecen las normas especiales que existían con anterioridad respecto al procedimiento a seguir en estos casos, al alcance de la responsabilidad y otras cuestiones en relación con las cuales la nueva Ley General Tributaria no establece ninguna especialidad, por lo que se remite a las reglas generales que regulan la responsabilidad en dicha Ley. En el mismo sentido, como no podía ser de otra forma, se pronuncia el **artículo 67** del nuevo Reglamento, que prevé su tramitación como una responsabilidad subsidiaria, de conformidad con los artículos 174 y 176 de la Ley General Tributaria.

NOVEDADES EN EL TÍTULO III. RECAUDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO Y EN PERÍODO EJECUTIVO

El **Título III** regula la «Recaudación en período voluntario y en período ejecutivo». Está integrado por dos capítulos. El **Capítulo I** hace referencia a las «Disposiciones Generales», y el **Capítulo II** se destina al «Procedimiento de Apremio».

⁸ El artículo 170.2 de la Ley General Tributaria, en su último párrafo, ha señalado que «la anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo».

1. Los períodos voluntario y ejecutivo. Disposiciones generales.

En el Capítulo I se determina la iniciación y terminación de los períodos voluntario y ejecutivo de pago. Hemos de recordar que la Ley 58/2003 ha rescatado la tradicional expresión «período voluntario de pago», pues la modificación operada en la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 eliminó toda referencia a dicha expresión, sustituyéndola por el concepto pago voluntario. La eliminación de dicho concepto se debía a una cuestión de carácter sistemático, pues al incluir el artículo 61 dentro de la regulación del pago las consecuencias derivadas de la presentación de forma espontánea pero fuera de plazo de las declaraciones y autoliquidaciones, tal denominación podían plantear incoherencias con otros preceptos de la Ley, pues en tales casos el pago es voluntario, pero se realiza fuera del período voluntario. Una vez que la regulación de esta cuestión ha desaparecido de los preceptos dedicados al pago, al regularse dentro de las obligaciones accesorias en el artículo 27, la Ley 58/2003 ha reeditado la clásica distinción entre período voluntario y período ejecutivo de pago.

El procedimiento voluntario se regula en un único artículo, el **artículo sesenta y ocho**, a diferencia de lo que sucedía en el Reglamento de 1990, que dedicaba a dicho período de pago del artículo 71 al 90. Ello es debido al cambio de sistemática del nuevo Reglamento, pues muchas de las cuestiones que anteriormente se regulaban en el marco del procedimiento de recaudación en período voluntario han pasado a regularse en el Título I del nuevo Reglamento, relativo a las disposiciones generales.

Respecto al reglamento anterior, se introduce una modificación de cierta relevancia, en relación a la iniciación y terminación de la recaudación en período voluntario, ya que en el supuesto de presentarse autoliquidaciones, sin requerimiento previo, no sólo se evita el inicio del período de apremio si se ingresa la deuda con anterioridad o el mismo día de su presentación, sino que tiene ese mismo efecto la petición de aplazamiento o fraccionamiento de pago, en el momento de la presentación de las autoliquidaciones.

Para evitar las dudas que surgieron en el pasado, se distingue entre período ejecutivo y procedimiento de apremio, con una vocación claramente didáctica, estableciéndose que una vez comenzado el período ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio.

2. Normas generales del procedimiento de apremio.

Las modificaciones introducidas en el **Capítulo II** son algo más numerosas, en la medida en que dicho capítulo hace referencia al procedimiento de apremio.

Respecto a la **providencia de apremio**, se abandona, en el **artículo setenta**, toda referencia a la certificación de descubierto como antecedente de la misma, que era el acto interno de la Administración en el que se daba cuenta de la existencia de una deuda no satisfecha. Hasta la refor-

ma operada en la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 dicha certificación, acreditativa de la deuda, constituía el título ejecutivo. Es cierto que la Administración, antes de emitir la providencia de apremio, comprobará la existencia de una deuda tributaria no satisfecha, pero será un trámite interno sin relevancia para el deudor, pues, como hemos indicado, ni la nueva Ley ni su Reglamento de desarrollo hacen referencia a la certificación de descubierto. Por otra parte, el señalado artículo 70 del Reglamento precisa el contenido de la providencia de apremio y el órgano competente para dictarla. Debe tenerse en cuenta que el Reglamento de 1990 determinaba tan sólo el contenido de la certificación de descubierto en el artículo 105, aunque desde el punto de vista material no existe ninguna novedad. Finalmente, el precepto, en su apartado tercero, se refiere a la distribución de competencias, en el caso de recaudación por parte de la Agencia Tributaria, de créditos de otras Administraciones Públicas.

El **artículo setenta y tres** determina los supuestos de **suspensión del procedimiento de apremio**. En los casos de recursos y reclamaciones económico-administrativas, la norma se limita a hacer una remisión a la normativa reguladora de los mismos. Quizá, merezca que se destaque a estos efectos la regulación que el Real Decreto 520/2005 ha establecido en relación con la determinación de la competencia para acordar la suspensión en caso de recurso. Dicha competencia corresponde, según el motivo de la suspensión, bien al órgano de recaudación, bien al Tribunal Económico-Administrativo, cuestión que ha variado significativamente en las diferentes reformas que se han sucedido en la normativa reguladora de tales recursos. No obstante, se excluye de este régimen los supuestos de suspensión que no están vinculados a un recurso o reclamación. En este sentido, se desarrolla en el apartado segundo el procedimiento que se deberá seguir en los casos de suspensión automática de las actuaciones por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, que se determinan en el artículo 165.2 de la Ley General Tributaria, que recoge los supuestos de paralización de las actuaciones del artículo 101 del anterior Reglamento.

3. Normas sobre embargos.

El **artículo setenta y cinco** regula las **diligencias de embargo**. Ha desaparecido toda referencia a la providencia de embargo, que se regulaba en el artículo 110 del anterior Reglamento, como el acto por el que se ordenaba el embargo. Se trata de un trámite interno, por lo que no será necesaria su notificación. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia de embargo y deberá notificarse a la persona con que se entiende la actuación de embargo, según dispone el artículo 170 de la Ley General Tributaria. El apartado primero del citado artículo 75 del Reglamento dispone que se procederá al embargo «siempre que no se hubiese pagado la deuda por la ejecución de garantías o fuese previsible de forma motivada que de dicha ejecución no resultará líquido suficiente para cubrir la deuda». La última parte del precepto pudiera dar lugar a alguna confusión. No obstante, si relacionamos dicho precepto con lo establecido en el artículo 74.7 del propio Reglamento, la interpretación es clara. En caso de que la garantía sea manifiestamente insuficiente, es decir, que de su ejecución no resulte líquido suficiente para cubrir la deuda, se podrá continuar con el procedimiento de apremio sin necesidad de esperar a su ejecución, por lo que se podrá dictar diligencia de embargo en relación con otros bienes y derechos a la vez que se ejecuta la garantía.

Numerosas cuestiones que en el Reglamento de 1990 eran objeto de regulación con anterioridad a la práctica de los embargos no son objeto de atención por el nuevo texto. Así ocurre con la orden de embargo, la obtención de información para el embargo y los bienes libres de embargo. Ello se debe a que estas cuestiones han sido reguladas por la Ley. El **artículo setenta y seis** del Reglamento, que regula la **práctica de los embargos**, establece en su apartado cuarto que si una vez realizado el embargo se comprobare que concurren las circunstancias del artículo 169.5 de la Ley General Tributaria, es decir, se trata de un bien inembargable, se procederá a su levantamiento. Ésta es la única norma que se refiere a esta cuestión, por lo que, a efectos de la definición de cuáles son esos bienes, habrá que estar a lo establecido en el artículo 169.5 de la Ley General Tributaria, que se remite a lo dispuesto en otras Leyes, lo que, en definitiva, nos remite fundamentalmente a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Dentro de las normas generales que regulan la práctica de los embargos destaca también el apartado quinto del citado artículo 76, en el que se establece expresamente el carácter ejecutivo del embargo, lo que significa que deberán ejecutarse en sus estrictos términos las órdenes de embargo, sin dilación, sin que se puedan incumplir en virtud de argumentos jurídicos. Sin perjuicio de que se deberán poner a disposición del órgano de recaudación los bienes embargados, en caso de que el obligado al pago o el depositario no estén de acuerdo con el embargo practicado, podrán interponer el correspondiente recurso o la reclamación de tercería que, en su caso, proceda. La misma norma se reproduce de forma particular para el caso de embargo de dinero en entidades de crédito, señalando el artículo 79.5 del Reglamento que «a los efectos previstos en este artículo la entidad depositaria deberá ejecutar el embargo en sus estrictos términos sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 76.5».

Ha desaparecido la distinción entre el embargo de valores negociables y el embargo de valores sin cotización, que en el anterior Reglamento se incluían en el precepto dedicado a otros créditos y derechos. En el **artículo ochenta** se regula de forma genérica el **embargo de valores**. La única regla específica se contiene en el apartado sexto y se refiere al embargo de participaciones en el capital de sociedades de responsabilidad limitada, al existir un derecho de tanteo por parte de los socios. En estos casos, se establece que la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios, si bien se remite a su normativa específica para la determinación del procedimiento de adjudicación de las participaciones (art. 31 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

El artículo **ochenta y uno**, en relación con el **embargo de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo**, ha establecido que si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación. Ello va a permitir que no resulte necesario enviar periódicamente una misma orden de embargo.

La apertura del Reglamento a las nuevas tecnologías tiene su refrendo, en materia de presentación de mandamientos en el Registro de la Propiedad, en el **artículo ochenta y seis**, al disponer que la presentación de los mandamientos al registro se podrá llevar a cabo mediante fax u otros procedimientos telemáticos.

Se prevé de una forma expresa, en el **artículo noventa y tres**, relativo al **embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo**, el embargo de los fondos de pensiones, en los términos previstos en el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Se establece que será embargable el derecho a las prestaciones del partícipe en un plan de pensiones, pero el embargo no se ejecutará hasta que se cause el derecho a la prestación o se haga efectivo el derecho por concurrir los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración previstos en dicha norma. En efecto, aunque los derechos consolidados de los partícipes en un fondo de pensiones son inembargables, pueden embargarse las prestaciones a que tales derechos dan lugar cuando se producen las contingencias protegidas. El precepto establece las obligaciones que corresponden en estos casos a las entidades gestoras y depositarias, dado que durante el largo plazo en que se puede mantener la situación descrita se pueden suscitar numerosas cuestiones.

4. Enajenación de los bienes embargados.

El texto reglamentario ha introducido diversos cambios en materia de enajenación de bienes. El **artículo noventa y nueve**, relativo a la **formación de lotes y orden para su enajenación**, flexibiliza en mayor medida las reglas establecidas en el Reglamento de 1990, en relación con la formación de lotes a efectos de facilitar la enajenación de los bienes. El criterio fundamental es obtener las mayores facilidades para la concurrencia de licitadores.

En el **artículo ciento uno**, que se refiere al **acuerdo de enajenación y anuncio de la subasta**, se introducen diversas novedades.

Se ha establecido en el apartado primero que en caso de bienes inmuebles para los que el tipo de subasta exceda de la cifra que se determine por la Administración, en el acuerdo de enajenación constará si aquellos adjudicatarios que soliciten escritura pública pueden obtener autorización para efectuar el pago de la diferencia entre el depósito y el tipo del remate el mismo día en que se produzca el otorgamiento de la misma. De ser así, se hará constar que quien resulte adjudicatario tendrá que comunicar de forma expresa que desea acogerse a esta forma de pago en el mismo momento en que solicite el otorgamiento de la escritura pública de venta, es decir, en el acto de la adjudicación. En estos casos, la Mesa puede acordar la constitución de un depósito adicional, en el plazo improrrogable de diez días, que no podrá superar al previamente constituido para poder licitar.

En el contenido del anuncio de subasta se recogen diversas novedades, a saber:

- Puede recoger la posibilidad de participar en la subasta por vía telemática. Aunque representa una novedad respecto al Reglamento de 1990, durante su vigencia se han generalizado este tipo de subastas a través de Internet, por lo que no supone una novedad material.
- Se ha de realizar una indicación expresa de que el tipo de la subasta no incluye los impuestos indirectos que grava la transmisión de los bienes.

- El depósito que se ha de constituir ante la Mesa de subasta con anterioridad a su celebración, para poder licitar, será del 20 por 100. No obstante, se puede reducir, mediante acuerdo motivado del órgano competente, al 10 por 100. En el Reglamento de 1990 el depósito era en todo caso del 20 por 100.
- Se advertirá que si los adjudicatarios no satisfacen el precio del remate, dicho depósito se aplicará a la cancelación de la deuda, sin perjuicio de las responsabilidades en que puedan incurrir por los perjuicios que origine la falta de pago del precio de remate.
- También se prevé la posibilidad de constituir el depósito por vía telemática a través de las entidades colaboradoras adheridas o por cualquier medio que se habilite al efecto, lo que ya se viene haciendo desde hace varios años.
- El resto del precio del remate –la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación– habrá de ingresarse en el mismo momento de la adjudicación o en el plazo de quince días. Este plazo se ha ampliado respecto al establecido en el Reglamento anterior, que tan sólo era de cinco días.
- Se establece en el Reglamento la posibilidad de realizar pujas automáticas por vía telemática, lo que tampoco constituye una novedad material.

El Reglamento ha posibilitado, según prevé su **artículo ciento dos**, que se puedan celebrar **subastas de bienes agrupados y simultáneas** en el ámbito nacional o regional. Para ello, podrán agruparse bienes correspondientes a acuerdos de enajenación adoptados por distintos órganos de su ámbito territorial, en una sola sede o en sedes que permitan participar simultáneamente. Además, cuando las circunstancias lo aconsejen y ello sea posible, el órgano de recaudación competente podrá autorizar la acumulación de enajenaciones de bienes que deba llevar a cabo la AEAT con otras a desarrollar por otros entes u organismos del Estado.

El **artículo ciento tres**, que se refiere a los **licitadores**, presenta diversas novedades dignas de ser destacadas. En primer lugar, concreta las personas que no pueden tomar parte en la subasta, concurso o adjudicación directa. Destaca la prohibición de participar en estos procesos del personal adscrito al órgano de recaudación competente, de los tasadores, de los depositarios de los bienes y de los funcionarios directamente implicados en el procedimiento de apremio. En segundo lugar, se establece en el caso de que un licitador pretenda participar por medios telemáticos, que deberá cumplir de forma adicional los requisitos técnicos exigidos para efectuar dichas comunicaciones telemáticas con la Administración. En tercer lugar, incorpora la figura de la colaboración social también al procedimiento de enajenación de los bienes, contemplando la posibilidad de que el rematante pueda ceder el remate a un tercero, cuando quienes participen en la subasta, lo hagan bajo la cobertura de un convenio celebrado con las organizaciones de mediadores y agentes del ramo, en los términos del artículo 100.5 del propio Reglamento. Para ello, el licitador, en el momento de su acreditación, podrá manifestar que en el caso de resultar adjudicatario se reserva el derecho a ceder dicho remate a un tercero para que el documento público de venta pueda otorgarse directamente a favor del cesionario.

En el **desarrollo de la subasta**, que se regula en el **artículo ciento cuatro**, se introducen algunos aspectos de cierta trascendencia. Las novedades más relevantes se han establecido en caso de impago del precio de remate por el adjudicatario. En ese caso, el Reglamento de 1990 establecía que se abriría el trámite de adjudicación directa, determinando expresamente que el impago de un adjudicatario no produciría la adjudicación automática del bien al segundo postor. El nuevo Reglamento permite a la Mesa optar entre acordar la adjudicación al licitador que hubiera realizado la segunda oferta más elevada, siempre y cuando la mantenga y ésta no fuese inferior en más de dos tramos a la que ha resultado impagada, o iniciar la adjudicación directa. Si la oferta es inferior en más de dos tramos, esta regla no se aplicará y se iniciará en todo caso la adjudicación directa. También ha variado el destino del depósito en caso de que el rematante no pague el resto del precio por el rematante. En el anterior Reglamento dichas cantidades nutrían los recursos eventuales del Estado. El nuevo Reglamento establece que en caso de impago del precio de remate por el adjudicatario, el importe depositado se aplicará a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento, sin perjuicio de las responsabilidades en que podrá incurrir por los perjuicios que origine la falta de pago del precio de remate [art. 104.6.b)].

Cuando la adjudicación haya tenido lugar con el derecho de ceder el bien adquirido a un tercero, el rematante, que ha de estar amparado por un convenio de colaboración social, ha de comunicar la identidad de la persona a quien ha de otorgarse el documento público de la adjudicación en el plazo de quince días siguientes, contados a partir del día siguiente al de adjudicación [art. 104.6.c)].

Se establece que el título de transmisión y entrega será administrativo, el cual tendrá acceso a los registros públicos, sin perjuicio de que cuando se trate de bienes inmuebles, el rematante podrá solicitar expresamente en el acto de la adjudicación que se le otorgue escritura pública, de acuerdo con el artículo 111 del Reglamento. Según dispone el artículo 104, la certificación del acta de adjudicación constituye un documento público de venta a todos los efectos y en ella se hará constar que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el registro público correspondiente a nombre de la Hacienda Pública [art. 104.6.d)].

Se precisa que cuando resulte sobrante, éste habrá de depositarse en la Caja General de Depósito en el plazo de diez días desde el pago del precio del remate, y no desde la fecha de la celebración de la subasta, como establecía el Reglamento anterior [art. 104.6.e)]

A efectos de la entrega de los bienes adquiridos mediante alguno de los procedimientos de enajenación contemplados en el Reglamento, se ha eliminado el requisito que se establecía en diversos preceptos del anterior Reglamento de justificar el pago o la exención, en su caso, de los tributos que gravan la transmisión de los bienes [arts. 148.5.d) y 150.6 del Reglamento de 1990].

5. Tercerías.

En materia de tercería, la novedad más llamativa se recoge en el **artículo ciento diecinueve**, que se refiere a la **forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería**. Dicho precepto determina que el órgano competente para la tramitación de la demanda habrá de dictar, si

procede, acto de admisión a trámite de la reclamación que será notificada al tercerista y al obligado al pago en el plazo de quince días siguientes al que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Por su parte, en el **artículo ciento veinte**, regulador de la **tramitación y resolución de la tercería**, se recoge un aspecto totalmente nuevo en esta materia, como es que el órgano encargado de la tramitación habrá de remitir, junto con el expediente, una propuesta de resolución debidamente motivada al órgano que tenga encomendada su resolución.

Finalmente, se ha eliminado la referencia a un plazo para interponer la tercería en la jurisdicción civil, como lo hacía el artículo 175.3 del anterior Reglamento. Ello no es obstáculo para que se mantenga la norma según la cual si en el plazo de diez días no se justifica la interposición de demanda judicial, se continuarán los trámites del procedimiento de apremio que quedaron en suspenso. En cualquier caso, aunque se hayan reiniciado tales trámites, la acción de tercería se podrá ejercitar durante el plazo establecido en las leyes procesales y civiles.

NOVEDADES EN EL TÍTULO IV. PROCEDIMIENTO FRENTE A RESPONSABLES Y SUCESORES

El Título IV regula el procedimiento frente a responsables y sucesores, destinando el Capítulo I a los responsables y el Capítulo II a los sucesores, si bien las novedades más destacadas se incluyen en el primero de los capítulos señalados.

El **artículo ciento veinticuatro** del Reglamento se dedica al **acto de declaración de responsabilidad**, que es el presupuesto formal o de procedibilidad, exigible con carácter general para todos los supuestos de responsabilidad salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, según dispone el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria. Así es desde la reforma de 1995, pues con anterioridad sólo se preveía legalmente para el responsable subsidiario, aunque es cierto que se requería para el solidario reglamentariamente.

La Ley ha establecido la necesidad de dar audiencia al interesado antes de dictar el acto de derivación de la responsabilidad para una mejor tutela de quien va a ser declarado responsable. Dicha obligación se introdujo a través de la Ley de 20 de julio de 1995, que modificó el artículo 37 de la anterior Ley, por lo que no se recogía en el Reglamento anterior⁹. El artículo 124.1 del Reglamento establece que el trámite de audiencia será de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

⁹ Con anterioridad, la doctrina del TEAC era contraria a la exigencia de la audiencia al interesado.

El precepto precisa que las actuaciones de un responsable solicitando el aplazamiento de las deudas o pretendiendo su suspensión no afectarán a los procedimientos seguidos frente a los demás responsables en relación con las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

La Ley 58/2003 ha introducido una importante novedad en cuanto a la competencia para dictar el acto de derivación de la responsabilidad. En la anterior Ley dicha competencia era exclusiva de los órganos de recaudación. Con el objetivo de lograr una mayor eficacia en el cobro de las deudas tributarias, el artículo 174.2 de la nueva Ley General Tributaria ha establecido la competencia por parte de los órganos gestores en ciertos casos. En concreto, dicho precepto ha dispuesto lo siguiente: «En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación». Este procedimiento sólo se puede seguir en relación con el responsable solidario, pues cuando la responsabilidad es subsidiaria, la declaración de fallido del deudor principal es un requisito necesario para proceder frente al responsable. Según determina el artículo 175 de la Ley General Tributaria, en relación con el responsable solidario, es suficiente con que se haya requerido al pago al deudor principal y no lo haya efectuado en período voluntario. A estos efectos, el artículo 124.3 del nuevo Reglamento ha concretado que cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos gestores y tal declaración no se haya notificado antes que termine el plazo de pago en período voluntario, el procedimiento contra el responsable se dará por concluido, sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento por el órgano de recaudación competente. Además, se establece que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable. En cualquier caso, lo relevante es que en estos supuestos el órgano de recaudación competente deberá iniciar un nuevo procedimiento, debiendo reiterar todos los trámites que ya se hayan realizado con anterioridad (v. gr., audiencia al interesado).

El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria ha establecido que «en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable». Por tanto, el responsable puede impugnar el acuerdo de derivación de la responsabilidad sin limitación de causas, incluso las liquidaciones o sanciones de las que traiga causa la responsabilidad, aun cuando hubieren quedado firmes, por su falta de impugnación en el plazo establecido legalmente por parte del deudor principal. Esta conclusión también se estableció en relación con la anterior Ley General Tributaria. No obstante, el artículo 174.5 de la nueva Ley introduce una novedad de gran relevancia, al establecer que las consecuencias derivadas de tales recursos no beneficiarán a otros obligados al pago, para los cuales dichas liquidaciones o sanciones sean firmes. El artículo 124.4 del Reglamento ha reiterado lo que ya señala la Ley, al establecer que si

la impugnación de un responsable da lugar a la anulación o modificación de liquidaciones, estos acuerdos no afectarán a aquellos obligados al pago de las mismas para los que hubieran adquirido firmeza los actos liquidatorios.

Finalmente, en virtud del apartado 5 del artículo 124 del Reglamento, procederá la declaración de fallido parcial de los responsables, a los efectos de dirigir el procedimiento contra otro responsable y, de igual forma, de haber sido declarado insolvente un responsable, por deudas diferentes a las de las responsabilidad, éstas se darán de baja por referencia.

El **artículo ciento veinticinco** hace referencia a los **certificados por adquisición de explotaciones o actividades económicas**, que pueden solicitar a los efectos de limitar su responsabilidad quienes pretendan sustituir en su actividad a un obligado tributario. La responsabilidad en estos casos alcanza a las deudas tributarias devengadas, aunque no estén liquidadas. Así se consideró también en el marco de la normativa anterior. No obstante, si se ha solicitado el certificado de las deudas pendientes de pago, en él sólo se pueden incluir las deudas liquidadas a la fecha de su expedición. En efecto, se prohíbe que en dicho certificado se haga mención a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de su expedición, por lo que la responsabilidad no alcanza en ningún caso a las deudas y sanciones no liquidadas en dicho momento.

Como no podía ser menos el Reglamento recoge *ex novo* diversas precisiones respecto del **certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios**, en su **artículo ciento veintiséis**, como consecuencia de haber sido introducida esta figura en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003. En efecto, la responsabilidad del pagador derivada del artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria puede limitarse mediante la emisión de un certificado, previa solicitud del contratista o subcontratista, de encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Dicho certificado tiene una validez de doce meses, por lo que exime de responsabilidad a aquellos pagadores que dispongan de un certificado emitido durante los doce meses anteriores al pago de cada factura, aunque al margen de que se haya expedido el certificado se podrá adoptar alguna medida cautelar de las establecidas en el artículo 81.3 d) de la Ley General Tributaria.

La Ley ha realizado una definición bastante amplia del supuesto de hecho, al referirse a diversos conceptos jurídicos indeterminados, algunos de los cuales han sido precisados en el nuevo Reglamento. En primer lugar, el apartado 1.º ha determinado el concepto de «actividad económica principal», incluyendo «todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva». Ya había adelantado dicho criterio la Resolución 2/2004, de 16 de julio, de la Dirección General de Tributos (apartado II). El Reglamento ha optado por la tesis que identifica el concepto con las *actividades indispensables*, es decir, con aquellas tareas que aunque no sean propias del ciclo de producción resultan necesarias para una adecuada organización del trabajo. No es ésta, sin embargo, la única posibilidad de interpretación de dicho concepto. Un problema similar se ha planteado en el ámbito del Derecho laboral y de la Seguridad Social, en relación con un precepto que ha sido considerado como el antecedente

del nuevo supuesto de responsabilidad por deudas tributarias de contratistas y subcontratistas, aunque en dicho ámbito el concepto que se emplea es el de «propia actividad»¹⁰. A tales efectos, el TS ha mantenido una posición restrictiva de dicho concepto, el cual debe ser entendido como «actividad inherente al ciclo productivo», lo que se ha de identificar con aquellas tareas que corresponden al ciclo productivo de la empresa principal, sin perjuicio de incluir dentro del mismo a aquellas actividades «complementarias» que sean absolutamente esenciales o nucleares a la actividad económica principal. Éste es, en realidad, el aspecto más problemático, la determinación sobre si las actividades complementarias se incluyen o no en el concepto de actividad económica principal. El Reglamento ha optado, como ha quedado dicho, por la interpretación más amplia del aludido concepto.

Otro aspecto necesitado de concreción es la determinación de cuándo debe entenderse que el solicitante del certificado se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, aspecto que ya se había regulado por la indicada Resolución de la Dirección General de Tributos. La regulación de esta cuestión se ha establecido en el apartado 2 del artículo 126.

Por otra parte, se emite un certificado individual por cada pagador, de ahí que en la solicitud del certificado específico deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos. Ello va a permitir a la Hacienda Pública disponer de una importante información sobre las empresas o entidades que han celebrado cualquier acuerdo con el contratista, lo que permitirá, en su caso, adoptar las medidas cautelares que se estimen oportunas, de acuerdo con el artículo 81 de la Ley General Tributaria, aun cuando en su día se hubiera expedido el certificado y mantuviera su validez.

La Ley ha precisado que el certificado se ha de emitir o denegar en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, salvo en supuestos especiales que este plazo puede llegar a seis meses. En concreto, la Ley determina que la solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del IRPF o del IS a que esté obligado, remitiéndose en este caso al reglamento para la determinación del procedimiento y plazos. El artículo 126.4 del Reglamento ha precisado que «dicho plazo será de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del IRPF o del IS. Cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios, el plazo será de seis meses». De no emitirse en estos plazos, se establece que el solicitante podrá entender emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca, pudiendo obtener de la Administración tributaria una comunicación acreditativa de tal circunstancia, que habrá de emitirse de forma inmediata. Esta certificación tendrá eficacia frente al pagador y determinará la exoneración de responsabilidad para el que, con tal condición, figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista, por los pagos que realice durante el período de doce meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Finalmente, el Reglamento establece que tendrá la consideración de pago la aceptación de efectos cambiarios durante el período de doce meses señalado, aun cuando el vencimiento de aquéllos se produzca con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

¹⁰ El artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores y artículo 127 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

El artículo ciento veintisiete del Reglamento de Recaudación desarrolla el **procedimiento de recaudación frente a los sucesores**. Los apartados 1 y 4 regulan, según que se trate del fallecimiento de una persona jurídica o de la disolución de una entidad jurídica, respectivamente, los plazos de pago y el recargo del período ejecutivo que se exigirá a los sucesores. En la medida en que éstos se subrogan en la posición del causante, estas cuestiones estarán determinadas por el estado en que se encontrara la deuda tributaria en el momento del fallecimiento o disolución.

En cualquier caso, el Reglamento no ha establecido novedades importantes en relación con los sucesores. No obstante, sí merece algún comentario lo dispuesto en el artículo 127.6, que se refiere a la extensión a las sanciones en los supuestos de disolución sin liquidación, que son los casos mencionados en el artículo 266 del TRLSA, en los que el acuerdo de disolución no va seguido de la apertura del proceso de liquidación de la sociedad disuelta, o al menos dicho proceso tendrá unas características muy especiales (operaciones de fusión o escisión total o cualquier otra cesión global del activo y el pasivo de la entidad). Para comprender el alcance de esta norma hemos de explicar algunas cuestiones sobre el régimen de responsabilidad en estos supuestos, a efectos de determinar si la responsabilidad se extiende o no a las sanciones. El apartado 5 del artículo 40 de la Ley General Tributaria establece que las sanciones que procedan por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades serán exigibles al sucesor hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. En la medida en que el precepto no distingue, se podría interpretar que en el caso de sociedades disueltas pero no liquidadas no se podrán exigir las sanciones no satisfechas por la sociedad al adquirente del patrimonio social, dado que no existe tal cuota de liquidación. Sin embargo, el Reglamento fija la posición de la Administración sobre este asunto en sentido contrario al expuesto, al establecer que no se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la Ley General Tributaria a los supuestos de disolución sin liquidación. No obstante, se debe tener en cuenta que en virtud del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria «la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan», por lo que no parece el Reglamento el lugar idóneo para fijar la extensión de la responsabilidad en estos casos. Será la jurisprudencia la que fije, como en otras materias, la interpretación correcta de este precepto, bien en el sentido que señala el Reglamento, bien considerando la nulidad del precepto reglamentario por vulnerar lo dispuesto en los artículos 40.5 y 41.4 de la Ley General Tributaria.

NOVEDADES EN EL TÍTULO V. DISPOSICIONES ESPECIALES

El Título V, que se destina a disposiciones especiales, está constituido por un único precepto, el artículo **ciento veintiocho**, en el cual se desarrolla el **procedimiento para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública**. El Reglamento se hace eco de la novedad introducida por la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, que determina que la responsabilidad civil de los delitos contra la Hacienda Pública se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. El Reglamento desarrolla el procedimiento a seguir en estos casos, precisando que cuando el reo de este delito, sea ya deudor de la Hacienda Pública, con deudas en período ejecutivo, se acumularán aquellas deudas de la responsabilidad civil al procedimiento de ejecu-

ción ya iniciado contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. La incorporación a dicho procedimiento tiene efectos meramente procesales, pues se precisa en el apartado primero que el importe derivado de la responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del período ejecutivo. Junto a la responsabilidad civil también se exigirán los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, si el Juez no determina otra cosa.

Por tanto, contra los actos de recaudación de la responsabilidad civil, en la forma dicha antes, podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, siempre que se refiera a alguna cuestión que se derive de la tramitación del propio procedimiento de apremio. No obstante, si los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado la responsabilidad civil, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

La especialidad del cobro de esta responsabilidad queda sujeta a la exigencia de poner en conocimiento del Juez cualquier incidente de ejecución y, en especial, los relativos a los ingresos que se produzcan a través del procedimiento de apremio, del hecho de haberse ingresado el importe íntegro de la responsabilidad civil o de la declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable del crédito.