

EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Prof. Dr. Pedro José Carrasco Parrilla
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Subdirector del Centro Internacional de Estudios
Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha
(España) www.uclm.es/cief
PedroJose.Carrasco@uclm.es

I. FUNCIONES ADMINISTRATIVAS DE RECAUDACIÓN.

La recaudación tributaria forma parte de las actividades administrativas que tienen por objeto la aplicación de los tributos. Consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

Desde el punto de vista subjetivo, la función administrativa recaudatoria es llevada a cabo por la totalidad de las Administraciones tributarias (estatal, autonómica y local).

Desde el punto de vista objetivo tiene como fin el cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.

Otras actividades llevadas a cabo por la función recaudatoria son la exigencia de las deudas tributarias a responsables y sucesores, la decisión acerca de los aplazamientos o fraccionamientos de las deudas tributarias, algunas competencias en materia de suspensión de liquidaciones tributarias, obtención de información,...

La regulación de la función recaudatoria se lleva a cabo a través de tanto de aspectos materiales o sustantivos (pago y otras formas de extinción), así como garantías del crédito tributario: arts. 59 a 80 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT-, y de

aspectos formales o procedimentales: arts. 160 a 177 de la LGT (*“Actuaciones y procedimiento de recaudación”*).

La norma que regula la gestión recaudatoria en desarrollo de la LGT es el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación –en adelante, RGR–.

II. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO.

Nos encontramos ante medidas excepcionales y para casos excepcionales. Con su establecimiento se viene a desarrollar uno de los principios básicos de la imposición como es el principio de capacidad contributiva. Si bien debe contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica, es de justicia que el acreedor tributario en casos de necesidad, suavice la acción recaudatoria adaptándola a las disponibilidades económicas de los contribuyentes.

Se trata de flexibilizar las relaciones entre el acreedor tributario y los contribuyentes en esos momentos de dificultad transitoria para el pago de los tributos. *“Si la proliferación de aplazamientos sería una clara desviación y un abuso, su inexistencia ocasionaría quebrantos que pueden y deben evitarse. La Hacienda no ha de ser un Banco que concede créditos, ni tampoco un órgano rígido e implacable de cobranza”* (ALLER RODRÍGUEZ, C., 1970).

El aplazamiento y fraccionamiento se debe a dificultades de tesorería en el sujeto pasivo para proceder al cumplimiento de la obligación tributaria en el tiempo establecido originariamente

El fraccionamiento es una modalidad de aplazamiento en el que además de dilatarse el momento del pago, éste se estructura en varias cantidades, cada una con un momento distinto de pago.

La LGT en su art.65.1, contempla un único aunque muy genérico supuesto en el que pueden aplazarse las deudas tributarias: cuando la situación económico-financiera del deudor que le impida efectuar transitoriamente el pago en los plazos establecidos.

El RGR detalla los datos que deberán acompañar a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento (art. 46). Destacamos: aquellos que justificarán la situación económico-financiera del deudor que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

Aunque la LGT consagra en un primer momento la imposibilidad de aplazar o fraccionar deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el **retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta**, señala a continuación que se podrá excepcionar esta exclusión en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria:

El art. 44.3 del RGR permite aplazar o fraccionar deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el **retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta cuando**: el obligado tributario carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública.

Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos establecidos en el art. 82 de la LGT...

La concesión o en su caso denegación de un aplazamiento o fraccionamiento llevará implícita la exigencia de intereses de demora desde el momento en que finalizó el plazo inicialmente establecido para pagar la deuda hasta la fecha de ingreso de la misma.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se efectúa en período voluntario de pago (que será analizado a continuación), tendrá como consecuencia el no inicio del período ejecutivo (que será objeto de estudio tras el correspondiente al período voluntario), pero se exigirán intereses de demora.

Se permite la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo hasta el momento en que se notifique al obligado tributario el acuerdo de enajenación de bienes embargados.

Mientras se tramita la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, la Administración podrá iniciar o continuar el procedimiento de apremio, si bien deberá suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta que notifique la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

III. RECAUDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO.

El modo normal de que se extinga una deuda tributaria es mediante el pago. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo.

Desde el punto de vista de la temporalidad, el pago deberá efectuarse dentro de los plazos legalmente establecidos

Teniendo en cuenta las modalidades de gestión tributaria deberá tenerse en cuenta la existencia de deudas autoliquidables y deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración (ya sean estas debidas a una declaración previa del obligado tributario o bien llevadas a cabo por la Administración tributaria como consecuencia de una actividad de comprobación tributaria).

La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse, según dispone el art. 160.2 de la LGT:

- En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el art. 62 de la LGT.
- En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio

Pago en período voluntario. Debemos distinguir si nos encontramos:

1. Ante **deudas tributarias resultantes de una autoliquidación tributaria**: el plazo para pagar en **período voluntario** vendrá **establecido en la normativa propia de cada tributo**.
2. En el caso de **deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración**: se establecen unos **plazos**

específicos teniendo en cuenta el momento en que ha sido notificada al contribuyente la liquidación tributaria:

- Así, si la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 1 y 15 de cada mes, el pago en período voluntario deberá realizarse desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o, si fuera inhábil hasta el siguiente día hábil.
 - Si la no notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 16 y último de cada mes, el pago en período voluntario deberá realizarse desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si fuera inhábil hasta el siguiente día hábil.
3. Supuesto de deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras: el pago en período voluntario deberá efectuarse en el período comprendido entre el día 1 de septiembre y el día 20 de noviembre (en caso de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente). Se permite a la Administración tributaria competente modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.

IV. PAGO VOLUNTARIO EXTEMPORÁNEO.

Fuera del período voluntario de pago pero antes de iniciarse el período ejecutivo es posible llevar a cabo pagos voluntarios de manera extemporánea con la consecuencia de que no va a proceder la exigencia de los recargos del período ejecutivo y se excluirán las sanciones que hubieran podido exigirse.

Consecuencia jurídica: exigencia de los que hemos denominado *recargos por declaración voluntaria extemporánea*, hasta la entrada en vigor de la actual LGT denominados *recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo*

1) Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Se exigen por la simple puesta en conocimiento de la Administración tributaria de la realización de un hecho imponible no declarado en plazo, ya sea como consecuencia de la presentación de declaraciones o de autoliquidaciones, para cuya exigencia se precisa que no ha debido existir requerimiento administrativo previo (si existe requerimiento se inicia procedimiento sancionador y no se exigen recargos).

Definidos legalmente como *“prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”*. Considerándose requerimiento previo *“cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”* (art.27 LGT).

Su importe varía en función del momento en que se presente la declaración o autoliquidación y sólo en el supuesto de que el retraso supere los doce meses se compatibilizan con los intereses de demora, que serán exigibles desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o la declaración se haya presentado.

Si la autoliquidación o la declaración se presenta dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15%, respectivamente.

El importe a abonar será calculado sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la autoliquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la declaración o autoliquidación.

Si la declaración o autoliquidación se presenta transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20%, excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse pero no los intereses de demora que se exigirán desde el día siguiente al

término de estos doce meses hasta el momento en que la declaración o la autoliquidación se haya presentado.

El importe de estos recargos se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo abierto con la notificación de la liquidación del recargo correspondiente y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

En este caso, el correspondiente recargo pasará a ser, en lugar del 5% un 3,75%, el recargo del 10% será de un 7,5%, el del 15% un 11,25, y el del 20% un 15%.

El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Estos recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo van a compatibilizarse con los correspondientes al período ejecutivo, y por consiguiente exigibles sin la correspondiente reducción del 25%, cuando finalizado el plazo establecido, la deuda tributaria no haya sido ingresada, o bien los obligados tributarios no hayan presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.

Para que sea de aplicación el régimen jurídico establecido en el art. 27 de la LGT, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

2) Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Finalidad: favorecer el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de las obligaciones tributarias.

Consecuencia: inaplicación de sanciones, así como, al cumplirse fuera de plazo, el devengo de medidas indemnizatorias que tiendan a restablecer los perjuicios producidos en el patrimonio del acreedor como consecuencia de dicho retraso.

Con el establecimiento de estas figuras se ha sustituido la existencia de una excusa absolutoria, o de una circunstancia atenuante, por una nueva tipificación de las infracciones tributarias que excluyen la infracción cuando se ha producido un cumplimiento extemporáneo pero voluntario.

Gozan de cierto matiz indemnizatorio a tanto alzado que, sin embargo, desaparece cuando se exigen conjuntamente con los intereses de demora (es el caso en el que el retraso supera los doce meses y se exigen a partir de año de retraso), de ahí que ya no pueda afirmarse, en este último supuesto, que cumplan con un cometido estrictamente resarcitorio.

Justificación de su procedencia: podemos afirmar que nos encontramos ante medidas disuasorias que intiman al cumplimiento de las obligaciones tributarias, estimulándolo en unos casos con la presentación e ingreso y en otros con la simple presentación, hecho éste último que es suficiente para que la Administración tenga conocimiento de la deuda tributaria y pueda proceder a su recaudación coactiva.

Podríamos estar en presencia de una institución autónoma del Derecho Financiero; pero, a los efectos de conferirles una caracterización como institución autónoma dentro de nuestro sistema tributario, podemos afirmar de todos ellos que representan intentos autocompositivos, esto es, llevados a cabo unilateralmente por parte de los obligados tributarios, de finalizar el procedimiento de recaudación de los tributos que, según los casos, va a tener lugar con el ingreso simultáneo a la presentación extemporánea de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien tras

la liquidación practicada una vez han sido puestas las declaraciones en conocimiento de la Administración por los mismos obligados tributarios.

Con su devengo se evita la puesta en marcha, o al menos, la paralización, si no ha llegado a notificarse el requerimiento, de los mecanismos de comprobación e inspección tributaria, ya que cuando el pago no tiene lugar junto con la presentación, lo que se activa es el inicio del procedimiento de recaudación por la vía de apremio, de ahí que comience a partir de entonces el devengo de los recargos del período ejecutivo.

V. RECAUDACIÓN EN PERÍODO EJECUTIVO.

El vencimiento del plazo para proceder al pago en período voluntario no siempre determina el inicio de período ejecutivo: la Administración debe conocer la existencia de una deuda tributaria liquidada y no ingresada

Si el obligado tributario presenta fuera de plazo su autoliquidación tributaria junto al ingreso de la deuda tributaria, el período ejecutivo no se inicia. Sólo se inicia el período ejecutivo cuando la Administración conoce de la existencia de la deuda.

Consecuencias del inicio del período ejecutivo: exigencia de recargos correspondientes a este período y en su caso intereses de demora.

- 1) **Recargos del período ejecutivo:** son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, reciben la denominación legal de *recargos del período ejecutivo*.

Se regulan en el art. 28 de la LGT y son de tres tipos: recargo ejecutivo (que será del 5%), recargo de apremio reducido (del 10%) y recargo de apremio ordinario (del 20%).

- 2) **Inicio del período ejecutivo:** Se distinguen dos supuestos en función de si la deuda ha sido liquidada por la Administración o autoliquidada por el contribuyente sin haber realizado el ingreso:

- En el supuesto de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el período ejecutivo se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario.

- En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso se plantean a su vez dos hipótesis:

* Si la autoliquidación se presentó dentro del plazo establecido para el ingreso por la normativa del tributo impagado, el período ejecutivo se inicia el día siguiente de la finalización del plazo para ingresar el tributo en cuestión.

*Si la autoliquidación se presentó –sin ingreso- una vez concluido el plazo para pagar el tributo, el período ejecutivo se inicia el día siguiente a haber presentado la autoliquidación.

La recaudación en período ejecutivo se podrá realizar bajo dos modalidades:

- Mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto,

- a través del procedimiento administrativo de apremio.

1). Pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario:

La espontaneidad tiene un límite: la notificación de la providencia de apremio.

Las consecuencias de haber procedido al pago “espontáneo” en período ejecutivo van a ser distintas a las del pago efectuado una vez notificada la providencia de apremio.

Si el pago se produce, iniciado el período ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio: exigencia del denominado **recargo ejecutivo**.

La notificación de la providencia de apremio va a tener un efecto similar al establecido para las declaraciones extemporáneas: elimina la

actuación voluntaria y no conminada por un requerimiento administrativo, procediendo la exigencia, a partir de dicha notificación, del recargo de apremio y no del recargo ejecutivo.

Recargo ejecutivo: regulación y cuantía (art. 28 de la LGT): será del 5% y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio, no exigiéndose los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Naturaleza jurídica del recargo ejecutivo: al devengarse sin los procedentes intereses de demora, cierto matiz indemnizatorio.

A pesar de ser un recargo por pago voluntario, la voluntariedad, una vez la Administración tributaria conoce la deuda, no puede fundarse en la incertidumbre que existe, como en los supuestos del art.27 de la LGT, acerca de si se producirá o no el requerimiento administrativo, sino cuándo se producirá, identificando en este caso el requerimiento con la notificación de la providencia de apremio.

Por este motivo, el pago de la deuda previo a la notificación del apremio, siendo consciente el deudor del conocimiento de la deuda por la Administración, va a obedecer al deseo de finalizar el procedimiento de recaudación tributaria con el menor coste posible, tanto para él como para la Administración, que de este modo no le exigirá el recargo de apremio ni los intereses de demora.

Por ello, consideramos que el recargo por pago voluntario en período ejecutivo tiene unos caracteres que lo convierten en una figura autónoma, independiente tanto de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo como del recargo de apremio, y cuya naturaleza obedece a una triple caracterización.

-carácter indemnizatorio, por cuanto la función que cumplen los intereses de demora, es ahora suplida por el recargo ejecutivo.

El resto de caracteres se encuentran en la cuantía que excede de los intereses que, como consecuencia del retraso en el pago, hubiesen podido corresponder:

-supone, por una parte, una indemnización a tanto alzado por la posible puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la recaudación coactiva de la deuda tributaria, ya que es perfectamente posible que se haya dictado la providencia de apremio pero que en el momento de producirse el pago ésta no haya sido todavía notificada al deudor.

-además, y como última característica, también supone un intento autocompositivo de la finalización del procedimiento recaudatorio por parte del deudor.

2.) Procedimiento administrativo de apremio.

A) Iniciación del procedimiento de apremio.

Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago (art.161.3 de la LGT)

Para ello es preciso haber cumplido con un trámite formal consistente en la notificación de la providencia de apremio.

Art.167.1 de la LGT: *“el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el art. 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago”.*

La providencia de apremio es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios (art. 167.2 de la LGT).

Motivos de oposición a la providencia de apremio, dos grupos:

- a) Motivos de oposición formales: Falta de notificación de la liquidación, anulación de la liquidación, o error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.
- b) Motivos de oposición materiales: La extinción total de la deuda o la prescripción del derecho a exigir el pago, así como la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

Recargos que procederá liquidarse con la notificación de la providencia de apremio: recargo de apremio reducido o en su caso el recargo de apremio ordinario, dependiendo del momento en que se proceda al pago de la deuda apremiada el recargo procedente será el de apremio reducido o el ordinario.

El **recargo de apremio reducido** será del 10 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto para las deudas apremiadas.

Plazo para pagar las deudas apremiadas (sobre las que se ha notificado la providencia de apremio), varía en función de la quincena en la que ha tenido lugar la notificación:

- Así, si la notificación de la providencia de apremio se realiza entre los días 1 y 5 de cada mes, el plazo va desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste fuera inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Mientras que si la notificación de la providencia lo ha sido entre los días 16 y último del mes, el plazo iría desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente, o si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Naturaleza jurídica del recargo de apremio reducido: puesto que excluye la exigencia de intereses de demora puede predicarse el carácter indemnizatorio de esta figura.

Repara el coste financiero producido por el retraso en el pago

También cumple otra función: sufragar los gastos ordinarios producidos como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la ejecución del patrimonio del deudor, materializada en la emisión de la providencia de apremio.

Además, cierto matiz autocompositivo de finalización del procedimiento de recaudación por parte del obligado tributario.

Si transcurren los citados plazos, procederá consiguientemente y en lugar del recargo de apremio reducido, la exigencia del **recargo de apremio ordinario**, que será del 20 por 100 y será compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Naturaleza jurídica del recargo de apremio ordinario: junto al mismo se exigen los correspondientes intereses de demora como consecuencia del retraso en el pago de la deuda tributaria.

No puede predicarse el carácter indemnizatorio de esta figura en el sentido de considerarlo reparador del coste financiero producido por el retraso en el pago. Ello no le priva de considerarlo como una medida indemnizatoria aunque con una finalidad distinta: sufragar los gastos ordinarios producidos como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente mucho más en este recargo a la ejecución del patrimonio del deudor, materializada en la emisión de la providencia de apremio y consiguiente desarrollo del procedimiento de apremio.

Transcurrido el plazo otorgado en la providencia de apremio para proceder al pago de la deuda, se va a proceder al embargo de los bienes del deudor, tal y como advertirá la providencia de apremio (art. 167.4 de la LGT).

B) Ejecución de garantías.

Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

La Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos. La ejecución de garantías se encuentra regulada en el art. 168 de la LGT y desarrollada reglamentariamente en el art. 74 RGR.

C) Práctica del embargo de bienes y derechos.

En todo caso, debe regir el respeto al principio de proporcionalidad, tal y como establece el art. 169 de la LGT, procediéndose al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 169 de la LGT, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado. Pero si estos criterios fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden establecido en el párrafo segundo del art. 169.2 de la LGT:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.

- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Se dispone en el apartado 3 del art. 169 de la LGT que a efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

D) Diligencia de embargo y anotación preventiva.

Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los motivos de oposición taxativamente establecidos en el art. 170.3 de la LGT, es decir:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

E) Enajenación de los bienes embargados.

La enajenación de los bienes embargados se realizará, según establece el art. 172 de la LGT, mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones fijados en los arts.97 a 107 del RGR.

La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

F) Terminación del procedimiento de apremio.

Hay varios supuestos en los que se puede dar por finalizado el procedimiento de apremio, pues este podrá terminar, según se establece en el art. 173 de la LGT:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del art. 169 de esta ley, esto es: el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio. En ese caso, tal y como dispone el artículo 116 del RGR, se declarará que han quedado solventados los débitos perseguidos y las costas, en el expediente de apremio, que quedará ultimado.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago. En este caso si ha podido cobrarse parcialmente la deuda, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a las deudas cuyo cobro se persigue, según las reglas de imputación establecidas en el artículo 63 de la LGT, sin perjuicio de tener en cuenta lo establecido en las letras a) y b) del artículo 116.3 del RGR, y lo establecido en los arts.61 a 63 del RGR para los créditos incobrables.

- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

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

G) Suspensión del procedimiento de apremio.

La suspensión del procedimiento de apremio supone paralizar el procedimiento de recaudación por los motivos establecidos en el artículo 165 de la LGT, los cuales podemos agrupar en los dos supuestos:

- a) Por iniciativa del interesado, dentro del cual podemos distinguir si se aportan o no garantías. Así, no se precisa que el interesado aporte garantías para proceder a la suspensión del procedimiento de apremio cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda tributaria, o que la deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida, o bien que ha prescrito el derecho a exigir el pago. En todos estos casos el procedimiento de apremio se suspenderá automáticamente. En cambio deberá aportar garantías por el interesado en el caso de que se solicite la suspensión en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria (tal y como dispone como cláusula de cierre la LGT), para lo cual habrá de procederse según lo dispuesto en los arts. 224 (suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición) y 233 (suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa) de la LGT.
- b) Como consecuencia de la actuación de un tercero. En efecto, se trata de suspender el procedimiento de apremio cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito

con preferencia a la Hacienda pública. En este supuesto dicho tercero deberá formular reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente, suspendiéndose el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos objeto de controversia, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan. En caso de que la tercería fuera de mejor derecho, el procedimiento proseguirá hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería. Los arts. 117 a 122 del RGR se encargan de desarrollar lo dispuesto en la LGT en relación con las tercerías. Ahora bien, será la jurisdicción civil la competente para fijar el fondo del asunto, es decir, la propiedad de los bienes embargados o la tenencia de un mejor derecho sobre los mismos.