

GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

GARANTÍAS LEGALES A FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN PARA EL COBRO DE LA DEUDA.

GARANTÍAS LEGALES A FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN PARA EL COBRO DE LA DEUDA.

La administración tributaria es un acreedor de derecho privilegiado. Una de sus prerrogativas son las garantías que acompaña al crédito tributario, garantías que además tienen carácter legal, ya que se encuentran recogidas en la LGT.

Se entiende por garantía cualquier forma o modo especial de asegurar la efectividad de un crédito. La garantía puede ser legal o bien basarse en la autonomía privada, pero en todo caso, añade al crédito algo que por sí mismo no tiene, reforzando la posibilidad de que ese crédito sea satisfecho.

La deuda tributaria, por su carácter público, y porque tiene la finalidad de asegurar los medios indispensables para cumplir con los fines propios del Estado, es un crédito especialmente protegido a través de toda una gama de Institutos jurídicos que intentan conseguir que la Hacienda Pública cobre. En general, las dos notas fundamentales de los derechos de garantía que afectan al crédito tributario son:

1º. Que se establecen por ley, en concreto, art. 71 y siguientes de la LGT.

2º. Que constituyen relaciones jurídicas perfectamente diferenciadas de la obligación principal de pago, aunque están conectadas con ella, se trata de relaciones jurídicas autónomas que refuerzan la posibilidad de cobro del crédito tributario.

Las garantías que afectan al crédito tributario son:

1. El derecho de Prelación (preferencia) general.
2. Derecho de prelación especial.
3. Derecho de afección (de bienes).
4. Derecho de retención.

I Derecho de prelación general (art 71 de la LGT)

El derecho de prelación general se recoge en el art. 71 de la LGT, que establece que la Hacienda Pública gozará de preferencia para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos sobre el resto de los acreedores del deudor con los que concurra a la hora de cobrar su deuda, y que no sean acreedores de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro con anterioridad a que la Hacienda Pública haga constar en el mismo la existencia de su crédito.

Del art. 71 sacamos las siguientes características:

1. Se trata de un privilegio de carácter general que se establece exclusivamente en la LGT a favor del Estado. Cuando se quiere establecer a favor de otros entes territoriales este privilegio, se dice expresamente.

No obstante, actualmente el art. 2 de la LOFCA establece este privilegio para las CCAA respecto a sus propios tributos. Asimismo, el art. 2 LRHL hace lo mismo respecto a los tributos locales.

2. Se trata de una preferencia general sobre todos los bienes del deudor y además, es necesario añadir que, para su ejercicio se inscriba en el Registro.
3. Se trata de un privilegio que ampara exclusivamente a los créditos vencidos y no satisfechos, es decir, créditos tributarios en los que hubiera transcurrido el período voluntario de pago y no se hubieran pagado.
4. Opera, esta preferencia, "erga omnes" (frente a todos), lo que significa que la Hacienda Pública cobrará antes que cualquier otro acreedor del deudor salvo aquellos acreedores que estén privilegiados de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real que esté inscrito con anterioridad a la fecha en la que la Hacienda Pública realice en el Registro la anotación preventiva de embargo.
5. Si la Hacienda Pública sospechara que ha habido algún tipo de actuación fraudulenta, o tuviera dudas sobre la preferencia de los acreedores privilegiados puede plantear una "*tercería de mejor derecho*".
6. Respecto al alcance del privilegio, los créditos protegidos por el mismo son los de carácter tributario que estén vencidos, siempre que su acreedor sea el Estado.

II Derecho de Prelación Especial (art 73 de la LGT)

Viene recogido en el art 73 de la LGT, que establece que los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público, o bien, sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las provincias y los Municipios, tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, incluso, aunque ellos hayan inscrito sus derechos.

Esta preferencia se extiende al cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en el que se ejercite la acción administrativa de cobro y al año inmediatamente anterior.

Las características que vamos a destacar de este precepto son:

1. Los créditos para los que se establece la preferencia o prelación, son solamente aquellos que deriven de tributos que graven periódicamente bienes o derechos inscribibles en un Registro, o bien, los productos de los mismos. Esto da lugar a que esta preferencia no afecte, por ejemplo, al IRPF o el Impuesto de Sociedades.
2. El privilegio consiste en una prelación que podrá ejercerse frente a todos los acreedores, incluso frente acreedores privilegiados. La Hacienda Pública, en este caso, goza de una preferencia absoluta para el cobro de su crédito.
3. Se trata de una hipoteca que se denomina tácita porque existe y surte efectos sin necesidad de un acto constitutivo expreso y tampoco de inscripción en el Registro. Se trata de una garantía que es consustancial al propio bien o derecho inscribible, por lo que resultará preferente sobre cualquier otra hipoteca o inscripción registral que se considerará posterior a ella siempre.
4. Es un privilegio que beneficia tanto al Estado, como a la provincia y el Municipio. Si concurren en el cobro de deudas, prevalece el Estado, si se trata de créditos tributarios. Si fueran créditos de otra naturaleza los que tuviera el Estado frente al deudor cobrarían antes las provincias y municipios.
- *5. Es un privilegio absoluto que afecta tanto a bienes inmuebles como a bienes muebles. Se extiende a la deudas tributarias no satisfechas que correspondan al año natural en el que ejerzan la acción administrativa de cobro y al año inmediatamente anterior. El Reglamento General de recaudación precisa, en su art 35.2, que se

entiende ejercida la acción administrativa de cobro cuando se inicia el período voluntario de ingreso.

6. Respecto al resto de los créditos se puede utilizar la preferencia general del art 71.

Podemos distinguir entre lo que se denomina *hipoteca especial expresa* e *hipoteca legal tácita*.

La 1ª, art 71, asegura el crédito pero cede frente a los acreedores privilegiados que tuvieran inscrito su derecho con anterioridad.

La *hipoteca legal tácita* es consustancial al bien de forma que cualquier acreedor privilegiado se considera que tiene un derecho inscrito con posterioridad a esta hipoteca.

III. DERECHO DE AFECCIÓN (ART 74.1)

El derecho de afección consiste en una garantía real que se constituye sobre una cosa determinada y que concede al acreedor el derecho de realizar la cosa para satisfacer su crédito en el caso de que el deudor no cumpla satisfactoriamente su obligación.

El carácter real de este derecho radica en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa sea quien sea el propietario o poseedor de la misma. De esta forma, aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la va a recibir con la carga que supone el derecho de afección a favor del acreedor.

La Hacienda Pública dispone de este derecho de garantía en el art 74.1 de la LGT, que establece que los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de cantidades liquidadas o no, correspondientes a aquellos tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral, o se justifique que se ha adquirido los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en caso de tratarse de bienes muebles no inscribibles.

En el supuesto, los bienes afectos por la Ley a una deuda tributaria responderán de la misma si dicha deuda no se paga.

Las características que podemos destacar de este derecho de afección son:

1. Se trata de una afección para el pago de créditos tributarios liquidados o no, frente a otras garantías que afectan a créditos vencidos.
2. La Ley, en este caso, no precisa quien debe ser el titular del crédito tributario, por lo que se entiende que el derecho de afectación es aplicable a todos los tributos, tanto estatales, como locales.
3. El derecho de persecución sólo afecta a determinados bienes, los que son objeto de transmisión, adquisición o importación y se limita, además, al valor de los mismos.
4. Se trata de una garantía real que no podrá ejercitarse frente a aquellos acreedores que, en el caso de *bienes inmuebles*, se encuentren protegidos por la fe pública registral, o en el caso de *bienes muebles*, los hayan adquirido con buena fe y justo título en un establecimiento mercantil o industrial.

En estos casos, y para ejercitar el derecho de afección, una vez que se declaran fallidos el deudor principal del crédito, y el responsable solidario, si existiera, debe llevarse a cabo un acto administrativo derivativo de la responsabilidad hacia el actual propietario o poseedor de la cosa (responsabilidad subsidiaria).

IV. DERECHO DE RETENCIÓN

Podría definirse como una facultad que se concede por la Ley al acreedor, que le permite continuar deteniendo la cosa o el bien mueble más allá del tiempo en que debió entregarla al deudor. No es un derecho real, aunque si constituye una forma de garantía muy eficaz porque permite, en este caso, a la Administración tributaria, retener la mercancía hasta que se liquiden aquellos tributos que gravan su tráfico. El derecho de retención se recoge en el **art 75 de la LGT** y se aplica fundamentalmente en el caso de los impuestos aduaneros.

La retención se caracteriza, frente al derecho de afección, que la Administración tributaria no podrá realizar la cosa para cobrar su crédito. Otra diferencia es que la retención no conlleva reipersecutoriedad, de forma que si el acreedor pierde la posesión de la mercancía retenida, no está autorizado a recuperarlo.

GARANTÍAS VOLUNTARIAS A FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA

Con independencia de las garantías legales que acabamos de analizar, la Administración tributaria puede exigir al deudor otro tipo de garantías en los términos previstos por el Ordenamiento, lo cual se va a utilizar fundamentalmente en los supuestos de aplazamiento del pago de la deuda. En estos casos, aunque la administración tiene una cierta discrecionalidad a la hora de elegir la garantía correspondiente deberá ceñirse a aquellas garantías previstas para estos casos por la LGT.

Asimismo, conforme al art 128 de la LGT, la Administración podrá tomar medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro del crédito tributario, cuando existan indicios razonables de que dicho cobro pueda verse frustrado.

Las características generales de estas medidas cautelares son:

1ª. Se refiere a deudas tributarias ya liquidadas.

2ª. Proceden solamente cuando existan indicios racionales de que no podrá realizarse el cobro o que, al menos, existirán muchas dificultades para conseguir el mismo.

3ª. Tienen que ser medidas proporcionadas al daño que se pretende evitar, por lo que, con estas medidas cautelares no pueden causarse al deudor daños de muy difícil o imposible reparación. Tampoco, con estas medidas cautelares se pueden dañar los derechos del contribuyente protegidos por las leyes.

***4ª.** Tiene carácter provisional, es decir, siempre estarán limitadas en el tiempo. Por esta razón, las medidas cautelares deben desaparecer si desaparecen las causas que las motivan, incluso pueden ser objeto de prórroga en aquellas circunstancias que así lo requieran.

5ª. Se considera que el acto de tomar medidas cautelares es de trámite, por lo cual, no podrá recurrirse de forma separada, no obstante, se ha mantenido que si con estas medidas cautelares se lesionan derecho o intereses legítimos si podrían recurrirse.

6ª. Se trata de medidas indeterminadas, aunque la propia LGT pone algunos ejemplos:

- La retención de devoluciones u otros pagos que debiera hacer la Administración al contribuyente.
- La intervención de los ingresos de aquellos espectáculos públicos que no hayan sido declarados a la Administración tributaria.
- Los embargos preventivos de bienes o derechos, esto se realiza a través de una anotación preventiva de embargo a favor de la Hacienda Pública.
- La Hacienda Pública puede realizar una anotación preventiva para impedir que se otorgue un beneficio

fiscal si el sujeto está pendiente de cumplir los requisitos necesarios para verse favorecido por dicho beneficio.

– El cierre de los registros a aquellos documentos que contengan incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título gratuito.

LA RESPONSABILIDAD POR SUCESIÓN EN LA TITULARIDAD DE EXPLOTACIONES Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

El **art 72** establece que las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan, por cualquier concepto, en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que dispone el Código Civil para la herencia aceptada a beneficio de inventario.

La única forma que tiene el nuevo titular de salvar esta responsabilidad sería, de conformidad con el titular anterior, solicitar a la Administración tributaria una certificación detallada de las deudas y responsabilidades pendientes. Si la certificación fuera de contenido negativo o la Administración no la expidiera en el plazo de 2 meses se le libera de responsabilidad.

EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

PLANTEAMIENTO GENERAL

En el artículo 1156 del Código Civil se establece que las obligaciones se extinguen de la siguiente forma:

- Por pago o cumplimiento.
- Pérdida de la cosa debida.
- Condonación de la deuda (perdón).
- Confusión de la deuda.
- Novación de la deuda (cambio).
- Compensación.

A ello se añade, que también puede extinguirse la deuda por prescripción.

El derecho tributario de todas estas formas utiliza el pago, la prescripción, la compensación y la condonación.

EL PAGO

El pago puede ser definido como el cumplimiento de la obligación mediante la entrega de una suma de dinero en que consiste la obligación tributaria. Se trata de la forma más habitual de extinguir la obligación.

La **Legitimación en el pago**: activa y pasiva.

La obligación tributaria en tanto que se configura como una obligación de dar exige que en su extinción participen el acreedor y el deudor obligado. El acreedor sería el sujeto legitimado para recibir el cobro de la obligación tributaria, y el deudor, el sujeto legitimado para realizar su pago.

En cuanto a la legitimación activa (acreedor) en nuestro ordenamiento tributario es la Administración tributaria, y en concreto, los órganos procedentes, que son los de recaudación. No obstante, debemos añadir que en determinados supuestos la Administración tributaria puede utilizar a determinadas personas o entidades a las cuales autoriza debidamente para recibir el cobro de los tributos.

Conforme al art 59.2 de la LGT también se entiende pagada la deuda tributaria si se realiza su ingreso en las cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas, como puede serlo bancos o cajas.

Si se efectúa el cobro a una persona o a un órgano que no es competente para recibirlo, conforme al art 19.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR), dicho pago no libera al deudor de la obligación que tiene con la Hacienda Pública, con independencia de las responsabilidades en las que incurra el perceptor no competente.

En cuanto a la legitimación pasiva (deudor) el art 18 del RGR establece la obligación de pago de las deudas tributarias a cargo de las siguientes personas:

- Los obligados tributarios, término que no solamente acoge a los sujetos pasivos sino también a otros sujetos como son los responsables, herederos, etc. Asimismo, también puede producirse el pago por medio de representante de forma legal o voluntaria (arts 43 o 44).
- Conforme a este precepto, también puede pagar la obligación tributaria, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, lo conozca o no, el obligado al pago.

No obstante, en este caso, la tercera persona que paga la deuda sólo está legitimado para ejercitar ante la Administración tributaria los derechos que se deriven exclusivamente del pago efectuado como por ejemplo recibir un justificante de haber pagado o solicitar la devolución de ingresos indebidos.

No podrá ejercitar el resto de los derechos que pudieran corresponder al obligado tributario.

- En el pago de aquellas deudas que correspondan a bienes y negocios intervenidos estará legitimado el administrador que se designe (quiebra, suspensión de pagos,...)

El **objeto del pago**.

Es la entrega de una suma de dinero que se puede producir de forma directa o indirecta. Indirectamente sería pagar en bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico o bien mediante efectos timbrados.

Los requisitos del pago son los siguientes:

- La **identidad**, que supone que ha de existir una relación de igualdad entre el objeto de la obligación y su cumplimiento. Conforme al art 59.2 de la LGT se entiende pagada la deuda cuando se realiza el ingreso de su importe y en el caso de pagarse mediante efectos timbrados, cuando los mismos se utilicen de forma reglamentaria.
- La **integridad**, que supone que se proceda siempre al pago completo y total de la deuda tributaria. El sujeto pasivo o deudor, no puede obligar a la Administración a aceptar pagos parciales que, en todo caso, tendrían la consideración de ingresos a cuenta.
- La **indivisibilidad**, la cual supone, en principio, que el pago de la obligación no puede fraccionarse. No obstante, el sujeto pasivo puede pedir a la Administración tributaria el fraccionamiento del pago de su deuda tanto en período voluntario como en período ejecutivo. Es un derecho del acreedor y lo concederá de forma

discrecional y graciable.

La **forma**.

En cuanto a la forma de pago, el pago según se disponga reglamentariamente puede hacerse en efectivo, mediante efectos timbrados o en especie.

En cuanto al pago en efectivo siempre es el que corresponde si no hay una disposición expresa en contrario. Se puede realizar mediante aquellos medios que se establezcan reglamentariamente, que conforme el art 24 del RGR son: dinero de curso legal, cheques o cualquier otro medio que autorice el Ministerio de Economía y Hacienda.

El pago surte efecto el día que se produce el ingreso y en el caso de realizarse a través de una entidad colaboradora desde la fecha que figure en el justificante, sin que surtan efecto por si mismas las meras órdenes de pago.

En el caso de los cheques, se libera al deudor desde su entrega si se hacen efectivos, si no se hacen efectivos se exigen en apremio a la entidad que validamente los confirmó y en su defecto, al obligado al pago.

Los efectos timbrados son documentos en los que se haya impreso un anagrama, un símbolo, un sello, con su correspondiente valor. El pago en efectos timbrados sólo se utiliza para aquellos tributos que así se determine y sólo tendrá efectos si se realiza de forma reglamentaria. Ejemplos de efectos timbrados serían el papel del Estado, los efectos timbrados para el pago de tasas, las letras de cambio, etc.

El pago en especie se realiza a solicitud del deudor previa valoración de los bienes y siempre y cuando el Ministerio de cultura considere que son de interés para el Patrimonio Histórico Nacional. Produce efectos desde que se entregan los bienes.

El **lugar y tiempo del pago**.

En cuanto al lugar se puede realizar en el Tesoro o a través de entidades colaboradoras.

En cuanto al tiempo existen dos grandes períodos de pago: el período voluntario y el período ejecutivo.

Lo habitual es pagar en el primero de ellos, porque el pago en el período ejecutivo supone que se activan otros elementos de la deuda como los intereses de demora, recargo de apremio, etc, que se unen a la cuota que en principio debía pagar el deudor.

Los plazos de pago en período voluntario son muy variados debiéndose acudir en cada caso concreto a la propia normativa de cada tributo. Las reglas generales se contienen en los arts 20 y 87 del RGR y se pueden esquematizar de la forma siguiente:

1. Para aquellas deudas que resultan de liquidaciones practicadas por la Administración.

a. Para aquellas deudas que se notifiquen entre el 1 y el 15 del mes,, el plazo de pago sería desde su notificación hasta el día 5 del mes siguiente o día hábil posterior.

b. Las deudas cuya liquidación se encomienda a administraciones deben atenerse a los plazos específicos que se regulan en las normas correspondientes que son 30 días.

2. Para aquellas deudas que deban autoliquidarse los plazos son aquellos que determinen las normas reguladoras de cada tributo. Por ejemplo, en el IRPF, del 1/5 al 20/6.

3. Aquellas deudas que deben satisfacerse por efectos timbrados. En este caso el plazo es el momento en el que se realiza el hecho imponible salvo que exista un plazo específico en cada supuesto.

4. Las deudas de notificación colectiva y periódica que deben pagarse en los plazos que establece el art 87 del RGR que van desde el 1 de Septiembre al 30 de Noviembre, salvo que la norma reguladora del tributo determine otro plazo.

En todo caso, como este tipo de notificaciones son propias de los impuestos locales, los propios municipios pueden decidir si utilizan estos plazos o fijan otros distintos.

El **aplazamiento y fraccionamiento** del pago.

El aplazamiento de pago o su fraccionamiento, que es una modalidad de aplazamiento, se contempla en el art 61.4 de la LGT, cuyo fundamento es facilitar a los administrados la posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias en aquellos casos en los que por su situación económica financiera se vean impedidos transitoriamente para cumplir dichas obligaciones. Es el propio sujeto el que debe solicitarlo a la Administración tributaria.

Deudas aplazables: las deudas aplazables son todas las deudas tributarias y cualquiera otra de derecho público que se encuentren tanto en período voluntario como ejecutivo de pago cuya recaudación sea competencia de la hacienda pública. No solamente podrán aplazarse las deudas que liquida la administración sino que también podrá ser objeto de aplazamiento y fraccionamiento las procedentes de autoliquidaciones.

No podrán aplazarse, por regla general, las deudas que se deriven de cantidades retenidas o que se deberían haber retenido, particularmente en los impuestos de renta y sociedades. No obstante, de forma excepcional, podrían ser objeto de aplazamiento si se produjera una situación que afectara a la productividad e insolvencia de la empresa, por lo tanto, pudiera perjudicar a los intereses de la Hacienda Pública.

Tampoco puede aplazarse aquellas deudas que se paguen mediante efectos timbrados.

En cuanto al **procedimiento** serán los propios obligados tributarios los que deban solicitar el aplazamiento o fraccionamiento cuando su situación de tesorería discrecionalmente apreciada por la Administración, les impida efectuar el pago de la deuda.

La petición del aplazamiento contendrá todos los datos necesarios para identificar al solicitante, determinar la deuda que quiere aplazarse, el motivo de la petición y *la garantía que se ofrece.

El tema de las garantías se regula en la LGT y por regla general, se ofrece en forma de aval solidario con entidades de crédito que deberá cubrir el importe de la deuda principal y de los intereses de demora, más un 25% más de ambas partidas.

Si el sujeto no pudiera prestar dicho aval se puede acudir a otro tipo de garantías como sin la hipoteca o fianza personal o cualquiera otra que se estime suficiente.

En casos concretos, se puede dispensar al sujeto de prestar dichas garantías, fundamentalmente cuando carezca de bienes materiales para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar seriamente al desarrollo de su actividad.

También se dispensa de garantías cuando las deudas son de muy pequeña cuantía.

En cuanto a la **tramitación y resolución**, una vez tramitado el expediente por el órgano competente, acordará que se le conceda o no el aplazamiento mediante una resolución expresa. Esta resolución se notificará al

interesado poniendo en su conocimiento los plazos y las condiciones de los mismos, que no tienen porqué coincidir con los solicitados.

En el caso de que se conceda el aplazamiento se notifica al sujeto los plazos de ingreso con los intereses de demora correspondientes. También se le advierte de las consecuencias que podría tener el no constituir adecuadamente la garantía ofrecida.

En el caso de que se deniegue el aplazamiento se fijan nuevamente los plazos de ingreso pagándose los intereses de demora correspondientes hasta la denegación. Si se hubiera solicitado en período ejecutivo se retomará el procedimiento de apremio en el momento en el que se hubiera quedado suspendida.

***Moratorias fiscales**

Una moratoria sería aquel aplazamiento previsto por el legislador que se concede cuando se dan circunstancias anormales que impiden a determinados sujetos pagar sus deudas tributarias. Las materias fiscales que responden a causas catastróficas como sequías, inundaciones, terremotos,..., suponen que el sujeto pague su deuda de forma aplazada en el plazo que le da el legislador sin pagar los intereses de demora que en principio siempre deben abonarse cuando se produce un retraso en el pago.

EL INTERÉS DE DEMORA TRIBUTARIO

Todo ingreso fuera de plazo conlleva el devengo del interés de demora tributario. El interés de demora tiene una finalidad exclusivamente indemnizatoria y trata de evitar que el sujeto se enriquezca injustamente con cantidades que ya no le pertenecen.

El interés de demora se devenga en los siguientes supuestos:

1. Falta de pago en período voluntario (art 61.2, LGT)
2. Aplazamiento y fraccionamiento de pago (art 61.2, LGT)
3. Suspensiones de ingresos y prórrogas.
4. Ingresos fuera de plazo que constituyan infracciones graves desde que se acaba el plazo voluntario hasta que se sanciona la infracción.
5. Cualquier otro caso en el que, derivado de comportamientos lícitos o ilícitos, se produce un retraso en el pago.
6. Hay que tener en cuenta las excepciones del art 61.3

En cuanto a la **liquidación** corresponde siempre a la Administración que la lleva a cabo, si es posible, con antelación al momento en el que el interés de demora resulta exigible. Ejemplo: en los aplazamientos la Administración tributaria calcula por adelantado el interés de demora que le corresponde pagar al sujeto.

En cuanto a la **garantía** se fija, en el art 36.2 del TR de la LGP, el interés legal.

En el art 58 de la LGT se establece que el interés de demora tributario será ese interés legal incrementado en un 25%, no obstante, las leyes de presupuestos pueden fijar otro distinto. De hecho, todos los años establecen ambos intereses. Por ejemplo para el año 2000, el 4.25% – interés legal y el 5.5% – interés de demora.

Desde la L 1/98, LDGC, la Administración tributaria en el caso de que se retrase en el pago de devoluciones a

los contribuyentes tendrá que pagarles el interés de demora tributario del art 58.

LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 61.3 DE LA LGT

Desde 1995 se establecen en la LGT una serie de recargos que se aplican cuando el sujeto paga fuera de plazo (plazo extemporáneo) sin requerimiento de la Administración tributaria. Estos recargos se pueden clasificar de la siguiente forma:

- Si el ingreso se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes a terminar el período de pago se aplicaran recargos del 5, 10 y del 15% respectivamente sin intereses de demora.
- Si el ingreso se produce después de los 12 meses será un recargo único del 20% más intereses de demora.

A estos supuestos es posible añadir además el recargo recogido en el art 127 de la LGT, que prevé un recargo del 10% cuando la deuda se pague una vez finalizado el plazo de período voluntario cuando aún no se ha notificado al deudor la providencia de apremio.

Estos recargos rompen la inmediatez entre el período voluntario de pago y el período ejecutivo.

Debemos hacer las siguientes precisiones:

- Cuando se trate de tributos autoliquidados si la Administración, una vez finalizado el período voluntario de pago, exigiera su ingreso se imposibilitaría utilizar los recargos del 61.3 porque ya existiría requerimiento administrativo.
- Si en un tributo autoliquidado el sujeto presenta su autoliquidación sin el ingreso correspondiente, como la Administración ya conoce la deuda se abriría directamente la vía de apremio, el período ejecutivo, como si la liquidación la hubiera realizado la propia Administración.
- Los recargos del 61.3 no se integran ni en el período voluntario ni en el período ejecutivo, se integran en un plazo cuya duración es indefinida ya que solo finalizará:

* Cuando el sujeto efectúe el ingreso

* Cuando la Administración le requiera para pagar el tributo

* Cuando transcurren los 4 años de prescripción

– Se trata de un recargo con una naturaleza un poco ambigua ya que si fuera de carácter indemnizatorio chocaría de plano en el interés de demora. La doctrina ha señalado que el recargo del 61.3 adquiere naturaleza de verdadera sanción, por lo que chocaría con algunos principios constitucionales, no obstante, el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado señalando que los recargos del 61.3 no ofrecen ningún problema de constitucionalidad.

LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción consiste en la pérdida de un derecho por el paso de un plazo de tiempo sin que ese derecho se ejercite por su titular ni se reconozca su existencia por el obligado. La prescripción en el derecho tributario se regula en los arts 64 a 67 de la LGT y 59 a 62 del Rgto General de Recaudación.

Supuestos

La LGT reconoce cuatro supuestos de prescripción, tres de los cuáles actúan en contra de la Administración, y uno en contra del sujeto.

Los tres primeros son:

1º. El derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria derivada de la realización del Hecho imponible.

2º. La acción de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas.

3º. La acción de la Administración tributaria para imponer las sanciones tributarias.

El **4º** supuesto es el derecho del sujeto pasivo para solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Plazos y cómputo

El **plazo** para la prescripción, en el derecho tributario, es mucho más reducido que en el derecho civil, señalándose en el art 64 un plazo de 4 años.

El **cómputo** del plazo se inicia en momentos distintos en cada uno de los supuestos. En el **1º**, el cómputo del plazo se inicia desde la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, se presente o no, por parte del sujeto pasivo. A partir de ese momento, la Administración dispone de 4 años para proceder a la investigación, comprobación y liquidación del tributo.

En el **2º** supuesto, el plazo comienza a computarse desde la fecha en que finaliza el plazo para pagar en período voluntario.

En el **tercer** supuesto, el cómputo sería desde el momento en el que se cometieron las respectivas infracciones.

En el **último** de los supuestos, el cómputo se inicia desde el mismo día en que se realizó el ingreso indebido.

Causas interruptivas (de la prescripción)

La prescripción resulta efectiva mientras permanezca el silencio de las partes. Si dicho silencio se rompe por alguna de ellas, la prescripción se interrumpe. Las causas concretas que producen dicha interrupción las encontramos en el art 66 de la LGT y se pueden sistematizar de la siguiente forma:

1. Las causas que afectan a los supuestos en contra de la Administración:

a. Por cualquier acción administrativa que se realice con conocimiento formal por parte del sujeto pasivo que conduzca a la liquidación y recaudación del tributo que se devenga por realizar el hecho imponible. Los requisitos para que este tipo de actuaciones interrumpa la prescripción son:

– que se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo y que, por lo tanto, se notifiquen debidamente al mismo.

– *que se hagan para cada tributo concreto.

La actuación debe estar referida a un hecho imponible en particular y no vale una actuación genérica que afecte a todas las deudas.

b. Por la interposición de recursos o reclamaciones por parte del propio sujeto, ya que está reconociendo implícitamente que existe la deuda con la Administración.

c. Por cualquier actuación del sujeto pasivo que conduzca al pago o liquidación de la deuda.

2. Respecto al supuesto en contra del propio sujeto pasivo, la prescripción se interrumpe por cualquier acto del sujeto que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la administración tributaria que reconozca la existencia de dicho ingreso indebido.

La importancia de la interrupción de la prescripción por cualquiera de las causas vistas es que una vez que se produce se abre de nuevo el plazo completo de prescripción, es decir, el plazo de 4 años.

La aplicación de la prescripción

Se aplica de oficio según establece el art 67 de la LGT sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

Ello significa que si pasa el plazo de 4 años la deuda se extingue de forma automática sin necesidad de que el obligado invoque la prescripción.

Actualmente, en la LGT, no se admite la figura de la renuncia a la prescripción, lo cual significa que si el deudor pagar una deuda que está ya prescrita la administración tributaria no debe aceptar y en caso de hacerlo, el obligado tendrá derecho a la devolución de ingresos indebidos.

LA COMPENSACIÓN

El art 68 de la LGT señala que las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente mediante compensación en las condiciones que reglamentariamente se determinen, la compensación supone que la administración y el sujeto son deudores entre sí de forma recíproca.

Las deudas compensables

Podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas a favor de la Hacienda Pública que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto en plazo voluntario, como en el plazo ejecutivo, con aquellos créditos que la misma Hacienda Pública reconozca a favor del deudor.

Las deudas compensables son todas salvo las que se recauden mediante efectos timbrados; las que hubieran sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento o las que se deriven de retenciones.

Los créditos, por su parte, podrán ser originados por devoluciones de ingresos indebidos, desgravaciones a la exportación o bien, otros créditos que el Estado deba pagar al sujeto pasivo.

Resulta requisito indispensable para proceder a la compensación que sean firmes los actos administrativos que reconozcan y liquiden los créditos y las deudas, salvo en el caso de que se trate de deudas derivadas de una autoliquidación.

Asimismo, también podrán realizarse las compensaciones previstas en las leyes particulares de los tributos.

Por último, cuando una liquidación sea anulada y ya se hubiera producido el ingreso, sí se sustituye por otra podrá compensarse en ésta última la cantidad previamente ingresada.

Modalidades de compensación

1. Por los efectos que alcanza en la extinción de la deuda podemos encontrar dos tipos de compensación:

- Parcial
- Total

La total supone que el crédito y la deuda coinciden en la cuantía, por lo cual, se extingue la deuda tributaria.

En la compensación parcial, sin embargo, el crédito y la deuda no son iguales, por lo que, bien se girará una liquidación por la cantidad que falte, si el crédito es menor; bien se devolverán los ingresos que correspondan en el caso contrario.

2. Por la forma en que actúa la causa que origina la compensación podemos distinguir entre compensación automática, de oficio y compensación rogada por el sujeto.

La compensación automática supone que una liquidación se sustituya por otra y se compense la cantidad que se había ingresado por la primera liquidación.

La compensación de oficio se acuerda por el órgano administrativo y se va a producir fundamentalmente en dos supuestos.

El *primer caso*, sería la compensación de deudas a favor de la Administración Pública que tengan las entidades públicas, por ejemplo, Organismos Autónomos, Seguridad Social, entidades de derecho... etc. Estas deudas son compensables de oficio una vez que transcurre el período de pago en plazo voluntario. Se compensan primero las deudas que pueden existir a favor de la delegación de hacienda respectiva y en segundo término, se compensan las deudas con las transferencias que debe hacer el Estado a estas entidades.

El *segundo supuesto* que podemos encontrar sería la compensación de las deudas de otros deudores que no sean entes públicos. Si son a la vez acreedores de la Hacienda pública, una vez transcurrido el período de pago voluntario se expide una certificación de descubierto y se compensa de oficio la deuda más el recargo de apremio.

La compensación a petición del sujeto pasivo se inicia mediante una solicitud que se dirige al delegado de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT) con especial mención de las circunstancias que sirven para identificar al deudor, a la deuda y al crédito cuya compensación se ofrece, declarando expresamente que el crédito no ha sido cedido o transmitido.

LA CONDONACIÓN

En el art 69 de la LGT se establece que las deudas podrán ser objeto de condonación en virtud de Ley con los requisitos y la cuantía que en la misma se determine.

Se trata de una figura sujeta a reserva de Ley, lo cual, es lógico porque, aunque justificadamente, incumple los principios de generalidad e igualdad tributaria ya que supone que se perdonen determinados tributos a algunos sujetos. Los motivos para que el legislador realice una condonación deben responder siempre a razones de justicia para que pueda justificarse en relación al art 31 de la CE.

Normalmente se utiliza la condonación fundamentalmente en casos de situaciones catastróficas (puede ir precedida o no de una moratoria) y también se está utilizando en los casos de procedimientos concursales. En este último caso, la condonación no se realiza por el legislador, sino por la Administración tributaria, lo que resulta bastante discutible.

EL ARTÍCULO 70 DE LA LGT

Contiene una medida por la cual cuando las deudas tributarias no hayan podido hacerse efectivas en los procedimientos ejecutivos que se hayan seguido contra el sujeto pasivo y los responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía que proceda mientras no se rehabilite el deudor de su insolvencia dentro del plazo de prescripción.