

JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO
PIGNATELLI

Doctor en Derecho
Profesor Titular de Derecho tributario

**EL REGLAMENTO
DE RECAUDACIÓN
EN LA NUEVA LEY GENERAL
TRIBUTARIA**

Prólogo de
Joan-Francesc Pont Clemente

MARCIAL PONS, EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.
MADRID 2007 BARCELONA

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	9
ABREVIATURAS	15
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO II. ÁMBITO DE APLICACIÓN	23
CAPÍTULO III. CONCEPTO DE GESTIÓN RECAUDATORIA	27
CAPÍTULO IV. COMPETENCIAS DE LAS ADMINISTRACIONES...	29
CAPÍTULO V. ENTIDADES QUE PRESTAN EL SERVICIO DE CAJA Y ENTIDADES COLABORADORAS EN LA GESTIÓN RECAUDATORIA	33
CAPÍTULO VI. FACULTADES DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN	35
CAPÍTULO VII. INGRESOS	37
1. IDEA GENERAL	37
2. PLAZO.....	38
3. LUGAR DEL PAGO.....	38
A) Idea general	38
B) Entidades colaboradoras en la recaudación	38
C) Ingresos en las aduanas	40
D) Ingresos en cuentas restringidas y en cajas de órganos gestores.	40
E) Ingresos en organismos autónomos	41
4. RECAUDACIÓN DE LAS DEUDAS DE VENCIMIENTO PERIÓDICO Y NOTIFICACIÓN COLECTIVA	42
A) Idea general	42
B) Modalidades de cobro	43
C) Anuncios de cobranza.....	43

	<u>Pág.</u>
D) Ingreso de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva	45
5. TRANSFERENCIA AL TESORO DE LAS CANTIDADES OBTENIDAS EN LA GESTIÓN RECAUDATORIA	45
A) Idea general	45
B) Disposiciones generales sobre ingresos en las cuentas del Tesoro.	46
C) Ingresos en la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.....	46
D) Ingresos de las entidades que presten el servicio de caja	47
E) Ingresos de las entidades colaboradoras	47
F) Ingresos de las aduanas	48
G) Otros ingresos en las cuentas del Tesoro en el Banco de España.	48
CAPÍTULO VIII. LA DEUDA TRIBUTARIA: EXTINCIÓN Y GARANTÍAS.....	49
1. INTRODUCCIÓN	49
2. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA.....	50
3. LEGITIMACIÓN PARA EL PAGO	52
4. FORMA DE PAGO.....	53
5. PAGO EN EFECTIVO: MEDIOS	54
A) Idea general	54
B) Pago en efectivo de deudas no tributarias.....	54
C) Momento del pago. Justificantes del pago en efectivo	55
D) Pago en dinero de curso legal	56
E) Pago mediante cheque	56
F) Pago mediante tarjeta de crédito y débito	57
G) Pago mediante transferencia bancaria	58
H) Pago mediante domiciliación bancaria.....	58
6. PAGO MEDIANTE EFECTOS TIMBRADOS.....	60
7. PAGO EN ESPECIE	61
A) Idea general	61
B) Efectos de la presentación de la solicitud de pago en especie	63
C) Subsanción de los defectos de la solicitud.....	64
D) Efectos de la aceptación de la solicitud del pago en especie.....	64
E) Denegación de la solicitud de pago en especie	65
F) Entrega o puesta a disposición de los bienes	66
G) Remisión a la normativa civil.....	66
8. JUSTIFICANTES Y CERTIFICACIONES DEL PAGO.....	66
9. TRIBUTOS INCOMPATIBLES	67
10. CONSIGNACIÓN	69
11. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO.....	70
A) Idea general	70
B) Deudas objeto de aplazamiento y fraccionamiento	71

	Pág.
C) Competencia.....	72
D) Solicitud	73
E) Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.	75
F) Garantías	75
G) Adopción de medidas cautelares	79
H) Dispensa de garantías	80
I) Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.	81
J) Resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos	82
K) Cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos.....	86
L) Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos	88
CAPÍTULO IX. COMPENSACIÓN	93
1. INTRODUCCIÓN	93
2. DEUDAS COMPENSABLES	95
3. COMPENSACIÓN A INSTANCIA DEL OBLIGADO AL PAGO ...	98
4. COMPENSACIÓN DE OFICIO DE DEUDAS DE ENTIDADES PÚBLICAS Y DE OTROS ACREEDORES A LA HACIENDA PÚBLICA	100
5. EFECTOS DE LA COMPENSACIÓN	102
CAPÍTULO X. EXTINCIÓN DE DEUDAS DE LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO MEDIANTE DEDUCCIONES SOBRE TRANSFERENCIAS	105
CAPÍTULO XI. BAJA PROVISIONAL POR INSOLVENCIA	109
1. CONCEPTO DE DEUDOR FALLIDO Y DE CRÉDITO INCOBRABLE.....	109
2. EFECTOS DE LA BAJA PROVISIONAL POR INSOLVENCIA.....	111
3. REVISIÓN DE FALLIDOS Y REHABILITACIÓN DE CRÉDITOS INCOBRABLES.....	112
CAPÍTULO XII. GARANTÍAS DE LA DEUDA	113
1. IDEA GENERAL	113
2. DERECHO DE PRELACIÓN	114
3. HIPOTECA LEGAL TÁCITA.....	115
4. OTRAS HIPOTECAS Y DERECHOS REALES EN GARANTÍA DE LOS CRÉDITOS DE LA HACIENDA PÚBLICA	115
A) Hipoteca legal especial.....	115
B) Hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de garantía.	117
C) Constitución unilateral de garantía.....	117
D) Ejecución unilateral de las garantías	118
5. AFECCIÓN Y RETENCIÓN DE BIENES	118

	<u>Pág.</u>
A) Afección de bienes	118
B) Retención de bienes	120
CAPÍTULO XIII. RECAUDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO Y EN PERÍODO EJECUTIVO	121
1. IDEA GENERAL	121
2. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	122
3. NOTIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO	123
4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	124
A) Interés de demora del período ejecutivo	124
B) Suspensión del procedimiento de apremio	125
C) Ejecución de garantías	126
CAPÍTULO XIV. FASES DE EJECUCIÓN DE LOS BIENES EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	131
1. INTRODUCCIÓN	131
2. EMBARGO DE BIENES	131
A) Idea general	131
B) Concurrencia de embargos	134
C) Embargo de dinero en efectivo	136
D) Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito	137
E) Embargo de valores	139
F) Embargo de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo	140
G) Embargo de sueldos, salarios y pensiones	140
H) Embargo de bienes inmuebles y de derechos sobre éstos	141
I) Anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles en el Registro de la Propiedad	143
J) Embargo de intereses, rentas y frutos de toda especie	146
K) Embargo de establecimientos mercantiles e industriales	147
L) Embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico ...	149
M) Embargo de los restantes bienes muebles y semovientes	150
N) Embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo	152
Ñ) Depósito de los bienes embargados	153
3. ENAJENACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS	154
A) Idea general	154
B) Valoración del bien y fijación del tipo	154
C) Títulos de propiedad	156
D) Formación de lotes y orden para su enajenación	157
4. SUBASTA	158
5. ADJUDICACIÓN DE BIENES Y DERECHOS A LA HACIENDA PÚBLICA	161

	Pág.
CAPÍTULO XV. FINALIZACIÓN DEL EXPEDIENTE DE APREMIO Y COSTAS DEL PROCEDIMIENTO	165
1. FINALIZACIÓN DEL EXPEDIENTE DE APREMIO	165
2. COSTAS DEL PROCEDIMIENTO	166
CAPÍTULO XVI. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	169
CAPÍTULO XVII. TERCERÍAS	171
1. CONCEPTO	171
2. LAS TERCERÍAS EN LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL.....	171
3. LAS TERCERÍAS EN EL NUEVO REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN.....	172
4. TERCERÍAS A FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA	175
CAPÍTULO XVIII. PROCEDIMIENTOS CONCURSALES	177
CAPÍTULO XIX. PROCEDIMIENTO FRENTE A RESPONSABLES Y SUCESORES	179
1. INTRODUCCIÓN	179
2. RESPONSABLES	180
A) Declaración de responsabilidad.....	180
B) Responsabilidad de adquirentes de explotaciones o actividades económicas	181
C) Responsabilidad de contratistas y subcontratistas	182
3. SUCESORES	184
CAPÍTULO XX. RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	187
CAPÍTULO XXI. DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS Y FINAL	189
1. IDEA GENERAL	189
2. DISPOSICIONES ADICIONALES	189
3. DISPOSICIONES TRANSITORIAS	191
4. DISPOSICIÓN FINAL	192
BIBLIOGRAFÍA	193

PRÓLOGO

José Miguel MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI nació en Almería el 20 de julio de 1962, pero mantiene una fidelidad vital a dos ciudades españolas que explica los perfiles de su carácter a la vez sereno y lúcido: la Granada de su infancia y juventud que le ve pasear feliz en los períodos vacacionales y la Barcelona que ha escogido para enraizar profundamente su vida familiar y sus anhelos profesionales. Jurista de una sola pieza, nuestro autor escribe con la soltura y precisión que seguro apreciará el lector, circunstancia que hace compatible con la idea de Séneca de entender la filosofía como un asunto práctico, encaminado primordialmente al «bien vivir», concebido no como la búsqueda de goces o placeres, sino de la verdadera felicidad, la cual no es más que la paz y la tranquilidad del ánimo.

Durante esta primera década del siglo, en el seno del Seminario de Derecho tributario empresarial de la Universidad de Barcelona, he podido percatarme de cómo el doctor MARTÍNEZ-CARRASCO compagina el rigor de su investigación, metódica y sistemática, con instantes de pasión y con toques de sentido del humor. He sido testigo, además, de cómo ha afrontado el estudio de la Ley General Tributaria de 2003, optando por la vía científica del camino intermedio entre los que veían el vaso medio vacío y quienes persistíamos —impenitentes optimistas— en verlo medio lleno. Este esfuerzo investigador es el que le conduce a diseccionar el nuevo Reglamento General de Recaudación de 2005 en la obra para la que tengo el honor de escribir estas cuartillas.

Creo que puede resultar interesante recordar que el art. 3 de la Ley General Tributaria vigente (en adelante, LGT) describe los principios tributarios, clasificándolos según correspondan a la ordenación o a la aplicación del sistema tributario. Otorgo gran valor a esta distinción inicial

pues la ordenación corresponde al legislador, cuya tarea ha de basarse en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, mientras que la aplicación de los tributos compete a la Administración, prima facie, aunque también a los ciudadanos, y es regida en esta materia por los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, debiendo asegurarse el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Esta dualidad entre ordenación y aplicación tiene efectos que van mucho más allá de la simple pedagogía. Así, por ejemplo, la capacidad económica resulta ser un criterio para la ordenación de los tributos y no, como a menudo se confunde, para su aplicación. Esta última requiere la interpretación de la ley para cumplir su mandato, pero no permite en modo alguno que la Hacienda Pública se erija en protagonista o paladín de la búsqueda de la capacidad económica con el respaldo o la coartada más o menos lejana del hecho imponible. Los ciudadanos y la Administración deben cumplir las leyes, no inventarlas. El procedimiento es el tránsito de la norma al caso concreto, pero no es la fuente de la obligación tributaria.

Nos hallamos, pues, ante la regulación por la LGT de la aplicación de los tributos. Ésta es definida en el art. 83.1 como comprensiva de todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. Cierto es que la separación entre gestión en sentido amplio y revisión tiene una larga tradición en nuestro Derecho y que fue consagrada por la LGT de 1963, pero no es menos cierto que no se ha conseguido hasta ahora que esa separación sea plena y conduzca a la independencia jurídica de la jurisdicción económico-administrativa, con relación a la cual la nueva LGT no reguló medidas especialmente significativas, aunque puede interpretarse que intentó abrir las puertas para una refundación de la misma en la Disposición Adicional duodécima, una esperanza lastimosamente defraudada hasta el momento. La aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación, principalmente.

La LGT supone la culminación del proceso histórico de traslado de una buena parte de la gestión de los tributos a los contribuyentes, obligados a presentar autoliquidaciones y un cúmulo de otras declaraciones

en el marco de la masificación de las relaciones entre Fisco y ciudadanos. Como contrapartida, el art. 85 de la LGT regula el deber de información y asistencia de la Administración a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones. Esta actividad comporta, entre otras, las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria, contestaciones a consultas escritas, actuaciones previas de valoración y asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

En uno de esos preceptos-programa que luego se cumplen a medias o se olvidan, el art. 86 de la LGT encarga al Ministerio de Hacienda la difusión por cualquier medio, durante el primer trimestre de cada año, de los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año. ¡Mejor hubiera sido orientar al legislador hacia la estabilidad de las leyes, en lugar de considerar como normal la eufemísticamente llamada actualización de las normas!

El art. 96 de la LGT consagra la utilización de las técnicas más sofisticadas de gestión. Así se establece que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se rigen por las normas especiales establecidas en el Título III de la LGT y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo como el Reglamento General de Recaudación que ahora estudia MARTÍNEZ-CARRASCO, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Tal y como recoge el art. 98 de la LGT, las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

Justa compensación del cúmulo de deberes que recaen sobre los contribuyentes resulta que en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración deba facilitar en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos que siguen:

- *Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria*

y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.

- *Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.*
- *El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.*
- *El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, salvo en los supuestos de protección del interés general descritos en el art. 95 de la LGT.*

El lector que me haya seguido hasta aquí observará como intento hallar en la LGT un deseable equilibrio entre la exigencia de deberes y el respeto de los derechos. Ciertamente, la Ley no siempre lo consigue y mucho menos cuando es objeto de modificaciones y remiendos al poco de haber entrado en vigor, como ha ocurrido con la reciente Ley de prevención del fraude. No me cansaré nunca de decir que la mutabilidad de las leyes tributarias es una de las principales fuentes de su incumplimiento. Estas exigencias de claridad y estabilidad son particularmente predicables de las normas que, como la propia LGT y el Reglamento General de Recaudación, constituyen la piedra basilar de la Hacienda General (art. 149.1.14ª de la Constitución), entendida como el ordenamiento común para todas las haciendas públicas. He aquí un nuevo motivo de interés de esta obra que desea ser una guía para navegantes y que espero merezca la aprobación del lector.

Mas Lilou, Anyells (Corçà), 28 de enero de 2007

Joan-Francesc PONT CLEMENTE

Catedrático de Derecho financiero y tributario
de la Universidad de Barcelona