



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Derecho
Tributario y
Política
Fiscal

Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal

Serie N. 1/2023



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

LA EJECUCIÓN TRIBUTARIA DEL CRÉDITO

ESAÚ ALARCÓN GARCÍA

Doctor en Derecho. Abogado



Resumen: El presente papel de trabajo pretende efectuar un resumen del procedimiento de ejecución en materia tributaria, poniendo de manifiesto la tendencia creciente hacia una mayor “administrativización” de unas potestades que, conceptual y originariamente, le corresponden a los Tribunales de Justicia

Palabras clave: recaudación, procedimiento ejecutivo, apremio, recargo, autotutela

Abstract: This working paper aims to make a summary of the enforcement procedure in tax matters, highlighting the growing trend towards greater "administrative" powers that, conceptually and originally, correspond to the Courts of Justice

Key words: collection, executive procedure, enforcement, surcharge, self-protection

Resum: Aquest paper de treball vol fer un resum del procediment d’execució en l’àmbit tributari, posant de manifest la creixent tendència cap a un augment de l’”administrativització” d’unes potestats que, conceptual i originariament, corresponen als tribunals de justícia.

Paraules clau: recaudació, procediment executiu, constrenyiment, recàrrec, autotutela

1. Antecedentes.

Vaya por delante que la potestad ejecutiva del crédito tributario es una de las facultades exorbitantes de las que gozan las administraciones tributarias, junto a la potestad ejecutiva y la potestad sancionadora, para el correcto cumplimiento de sus fines constitucionales, previstos en el artículo 103 de la Carta Magna.

Así las cosas, la Administración Pública dispone de una autotutela ejecutiva que le permite perseguir el cobro de los créditos tributarios por sus propios medios, sin necesidad de recabar el auxilio judicial al que se ven compelidos los particulares para la persecución de sus deudores.

Para el cumplimiento de este objetivo, que supone un desapoderamiento de los legítimos titulares de ese poder coactivo que son los Tribunales de Justicia, se ha creado una normativa reguladora de los procedimientos de recaudación tributaria que se encuentra, fundamentalmente, en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

Actualmente nos encontramos en una fase expansiva de los poderes recaudatorios de las administraciones tributarias, generada por una exitosa estadística en la ejecución de los créditos tributarios, y que está dando lugar a una tendencia creciente hacia la creación de nuevos procedimientos de ejecución de carácter administrativo en facetas que, antaño, eran territorio natural de jueces y tribunales.

Esta “administrativización” de la recaudación de deudas, en aras de la eficacia administrativa, está socavando los derechos y garantías de unos contribuyentes que, hogaño, carecen de la posibilidad de acudir en primera instancia al auxilio de la autoridad judicial para discutir las posibles desviaciones de poder que pudieran cometer las administraciones en esos procedimientos ejecutivos.

No se olvide que la razón de ser del proceso contencioso- administrativo es actuar como garantía de los particulares frente a las inmunidades de poder que pudiera cometer la Administración en ejercicio de sus potestades de autotutela, no estando de más recordar la comparación con el cuento de caperucita que, en este sentido, efectuó hace décadas Ramón Parada, del siguiente cariz: *“Cuando los ciudadanos se relacionan con una Administración Pública deben, pues, tener presente, si no quieren caer en la aludida trampa de Caperucita, que tras la apariencia de un sujeto de Derecho –de una débil abuelita-, la Administración esconde las garras normativas, ejecutorias y sancionadoras del más fuerte y arrogante de los poderes públicos”*.

Así pues, la creciente huida hacia el derecho administrativo de las facultades ejecutivas propias del juez natural puede comportar un desequilibrio entre los privilegios de la Administración y las garantías de los particulares que aboque a una visión cada vez más creciente de este como un David que lucha contra un mastodóntico Goliat o, en idénticos términos, a una percepción de los entes públicos cual si fuera un monstruo que devora a sus propios hijos.

2. La recaudación tributaria voluntaria.

El Capítulo V del Título III de la vigente LGT regula las actuaciones y procedimiento de recaudación tributaria, distinguiéndose en el precepto que sirve de frontispicio de su regulación entre recaudación en período voluntario y recaudación en período ejecutivo.

En efecto, el artículo 160 de la LGT empieza señalando, en su primer apartado, que “*La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias*” para continuar indicando, en el segundo número, que dichas funciones recaudatorias podrán llevarse a cabo en período voluntario o en período ejecutivo.

Por lo que se refiere a la recaudación en período voluntario, la indicada norma se limita a señalar que se efectúa mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en el artículo 62 del propio texto normativo, por lo que podría entenderse que se produce una remisión íntegra a este último precepto en lo que se refiere a la ejecución tributaria de carácter voluntario del crédito tributario.

Ahora bien, ese reenvío cabe reputarlo como parcial, pues la regulación de las formas de extinción de la deuda tributaria no se encuentra, únicamente, en el aludido artículo 62 de la LGT, sino que también cabe hacer alusión a los artículos 59 -extinción de la deuda tributaria-, 60 -formas de pago-, 61 -momento del pago- y siguientes.

Respecto del pago “en voluntaria”, siguiendo el metalenguaje tributario al uso, merece la pena detenerse en la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos del pago, prevista en el artículo 65 de la LGT.

La obtención de un aplazamiento o un fraccionamiento en el pago de una deuda tributaria se somete a dos condiciones: una, formal; y, otra, sustantiva. La formal consiste que, tal

petición, debe llevarla a cabo, expresa y temporáneamente, el contribuyente. La sustantiva, que debe venir motivada por unas dificultades para el pago que impidan al contribuyente, transitoriamente, hacer frente a su pago.

Fruto del fortalecimiento de la posición legal de la Administración en las últimas reformas tributarias, siempre al amparo de su sedicente manto de la lucha contra la defraudación, se viene produciendo un endurecimiento paulatino de las condiciones para la obtención de un fraccionamiento o aplazamiento por parte de los contribuyentes.

De ello es buena muestra el catálogo de supuestos, a priori excepcionales, de deudas tributarias no aplazables, que de incluir dos párrafos en el número 2 del artículo 65 del texto de original de la LGT de 2003 ha pasado, actualmente, a tener un total de 7 situaciones inaplazables, con sus respectivas siete letras.

A ello se le une la muy reciente reforma de la Ley Concursal, en virtud de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, en cuya disposición adicional undécima se descubre inopinadamente una sorprendente reforma de gran calado, que ha quedado extramuros de la LGT, que tiene como objetivo endurecer hasta un extremo inaudito -eliminar, en la praxis- la posibilidad de concesión de aplazamientos o fraccionamientos tributarios que el ciudadano pretenda garantizar mediante la aportación de cualquier garantía que no sea un aval bancario -aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca- o un certificado de seguro de caución.

3. La recaudación tributaria ejecutiva.

El período ejecutivo comienza cuando se cumplen dos requisitos. A saber, haber transcurrido, sin efectuar el ingreso de la deuda tributaria, el plazo del artículo 62 de la LGT; y, el conocimiento de dicha deuda y de su impago por parte de la Administración.

Derivado de lo anterior, el momento de inicio del período ejecutivo será diferente para las deudas que sean objeto de liquidación administrativa respecto de aquellas que se deriven de una autoliquidación presentada por el contribuyente, sin ingreso.

En todo caso, el comienzo de esta fase de ejecución tributaria tiene asociadas indisolublemente, de acuerdo con el artículo 161 de la LGT, unas consecuencias negativas para el obligado tributario incumplidor.

En primer lugar, el devengo automático de unos recargos por el mero inicio del período ejecutivo, que van desde un 5 por ciento inicial hasta un 20%, así como de unos intereses de demora (con excepciones) fijados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado y que, en la praxis habitual, resultan un 125% del interés legal del dinero establecido cada año natural.

En segundo lugar, la Administración puede iniciar el procedimiento de apremio, esto es, un procedimiento administrativo sobre el patrimonio del administrado para hacer efectivo el cobro de la deuda impagada.

4. El apremio frente al crédito tributario.

Centrándonos en este procedimiento de apremio, verdadero proceso de carácter ejecutivo para el cobro del crédito tributario, se dan en él las siguientes características:

En primer lugar, se trata de un procedimiento de naturaleza exclusivamente administrativa, al tramitarse íntegramente, desde su inicio hasta su conclusión, por la Administración tributaria.

En segundo lugar, se trata de un procedimiento que se inicia exclusivamente de oficio y que, únicamente podrá ser suspendido en aquellos casos que se señalen expresamente en la ley.

En tercer lugar, se trata de un procedimiento independiente, procesalmente hablando, del procedimiento tributario del que nace y, asimismo, del resto de procedimientos ejecutivos que puedan proceder frente al patrimonio del obligado tributario, sean o no judiciales.

En caso de concurrencia de este procedimiento compulsivo con otros del mismo carácter, el apremio será preferente si se llega a la fase de embargo con anterioridad, determinándose la antigüedad del embargo en función de la fecha de la diligencia de embargo del concreto bien o derecho ejecutado.

Esta regla de concurrencia debe matizarse en el caso de concurrencia del apremio con un procedimiento concursal u otro de carácter universal para la ejecución del patrimonio del deudor. En tales casos, la preferencia se fija en función de si la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad o no a la fecha de declaración del concurso, siendo así que ello produce una anticipación temporal, respecto a la regla general, en la preferencia del apremio administrativo pues tal providencia es por naturaleza anterior al embargo.

En efecto, el procedimiento ejecutivo administrativo se inicia, como se ha dicho, de forma

automática una vez transcurrido el plazo voluntario de pago de la deuda tributaria. A partir de ahí, el siguiente hito procesal es la emisión, por parte de la Administración, de una providencia de apremio, cuya comunicación al contribuyente comporta el aumento del recargo ejecutivo del 5 inicial al 10%.

La providencia de apremio, a pesar de no determinar fácticamente una traba sobre el patrimonio del deudor, se considera título ejecutivo suficiente para proceder frente a sus bienes, lo que supone concederle la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial.

Notificada la providencia de apremio y transcurridos los perentorios plazos otorgados desde ese momento para el cumplimiento con la obligación de pago, se procederá a la práctica del embargo de bienes y derechos del obligado tributario, siguiendo un orden en función de la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad para el contribuyente.

Una vez se efectúa la traba de un bien o derecho, se procede a notificar la pertinente diligencia de embargo que, al igual que la providencia de apremio, puede ser recurrida por unas causas tasadas.

El procedimiento ordinario de adjudicación de los bienes embargados es el de subasta pública, como norma general.

5. Las medidas cautelares.

Desde la reforma en la LGT de 1995, la Administración tributaria dispone de la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurarse el cobro de la deuda tributaria, siempre y cuando existan indicios racionales de que su cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado.

La regla general es que la adopción de estas medidas únicamente puede acontecer cuando una deuda tributaria está liquidada y, como mínimo, en período voluntario de pago. Ahora bien, de forma creciente se han ido estableciendo supuestos en los que cabe adoptarlas -de forma cautelarísima- anticipadamente, antes incluso del nacimiento de la deuda tributaria que pretenden garantizar.

Las medidas cautelares tienen, ontológicamente, una vocación de duración determinada. A priori, de seis meses ampliables, motivadamente, por seis meses más, pudiendo recurrirse de forma independiente tanto de la deuda tributaria como de todo acto de compulsión frente al patrimonio del deudor del que traigan causa.



6. BIBLIOGRAFÍA

MARTÍN QUERALT, JUAN *ET ALII*: *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*, Tecnos, 2022, Madrid, 33ª edición.

MARTÍNEZ CARRASCO- PIGNATELLI, JOSÉ MIGUEL: *Derecho Financiero y Tributario I*, Reus, 2019, Madrid, 6ª edición.

PÉREZ POMBO, Emilio: “Harto de empujones tributarios”, en <https://fiscalblog.es/?p=7503>, 29 de marzo de 2022.