

Novedades del nuevo Reglamento general de recaudación

Emilio Aragonés Beltrán
Magistrado

1. Fuentes normativas.
 - 1.1. Ánimo codificador. 1.2. Fuentes normativas. Supletoriedad del Derecho común.
 - 1.2.1. Fuentes del ordenamiento tributario. 1.2.2. Supletoriedad de la LEC. 1.2.3. Razones teóricas para un mínimo grado de especialidad. 1.2.4. Razones prácticas para un mínimo grado de especialidad. 1.2.5. Ocasión propicia para una auténtica supletoriedad. 1.2.6. Análisis de la LGT y del RGR. 1.2.7. El problema de las remisiones expresas. 1.2.8. Supletoriedad y lagunas. 1.2.9. Conclusiones. 1.3. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.
2. Contenido del RGR.
 - 2.1. Introducción. 2.2. Relaciones del RGR con la LGT.
3. Ámbito de aplicación del RGR.
 - 3.1. Ámbito objetivo de la gestión recaudatoria: recursos de naturaleza pública. 3.2. Ámbito subjetivo del Reglamento: administraciones a las que resulta de aplicación.
 - 3.2.1. Introducción. 3.2.2. Entidades locales. 3.2.3. Comunidades autónomas. 3.3. Ámbito temporal de aplicación. 3.3.1. Entrada en vigor. 3.3.2. Normas transitorias.
4. Órganos de recaudación.
 - 4.1. Introducción. 4.2. Administración del Estado. 4.3. Entidades locales. 4.4. Comunidades autónomas.
5. Extinción y garantías de la deuda.
 - 5.1. Pago. 5.1.1. Pago en efectivo. 5.1.2. Otras formas de pago. 5.1.2.1. Mediante tarjeta de crédito y débito (artículo 36). 5.1.2.2. Mediante transferencia bancaria (artículo 37). 5.1.2.3. Mediante domiciliación bancaria (artículo 38). 5.2. Supuesto de tributos incompatibles. 5.3. Aplazamiento y fraccionamiento. 5.3.1. Novedades en la LGT y en el RGR. 5.3.2. Particularidades en cuanto a los intereses de aplazamientos concedidos por las entidades locales. 5.3.3. Reglas de inadmisión (artículo 47 del RGR). 5.3.4. Efectos de falta de subsanación. 5.3.5. Garantías en general. 5.3.6. Medidas cautelares. 5.3.7. Dispensa de garantías. 5.3.8. Reembolso del coste de las garantías. 5.4. Compensación. 5.5. Extinción de deudas de las entidades de Derecho público mediante deducciones sobre transferencias. 5.6. Garantías de la deuda.
6. Procedimiento de apremio.
 - 6.1. Providencia de apremio. 6.2. Desarrollo del procedimiento de apremio. 6.2.1. Interés de demora del período ejecutivo (artículo 72.5 del RGR). 6.2.2. Suspensión (artículo 73). 6.2.3. Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito (artículo 79). 6.3. Enajenación de los bienes embargados. 6.4. Tercerías. 6.4.1. Explícita regulación del eventual trámite de subsanación (artículo 119.1.II). 6.4.2. Inadmisión de segunda o ulterior tercería. 6.4.3. Efectos de la estimación de la reclamación de tercería (artículo 121).
7. Procedimiento frente a responsables y sucesores.
 - 7.1. Responsables. 7.1.1. Declaración de responsabilidad (artículo 124). 7.1.2. Certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas (artículo 125). 7.1.2.1. Contenido de las certificaciones. 7.1.2.2. Solicitud previa a la adquisición. 7.1.2.3. Administración competente. 7.1.2.4. Falta de solicitud de la certificación. 7.1.3. Certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios (artículo 126). 7.1.3.1. Concepto de actividad económica principal. 7.1.3.2. Emisión del certificado específico que se regula en la norma. 7.1.3.3. Solicitud de certificado. 7.1.3.4. Plazo. 7.1.3.5. Falta de emisión del certificado. 7.2. Sucesores. 7.2.1. Introducción. 7.2.2. Fallecimiento de personas físicas. 7.2.2.1. Continuación de la recaudación. 7.2.2.2. Plazos de pago. 7.2.2.3. Derecho a deliberar. 7.2.2.4. Certificado. 7.2.2.5. Herencia yacente. 7.2.2.6. Ausencia de herederos. 7.3. Disolución de entidades. 7.3.1. Continuación de la recaudación. 7.3.2. Plazos de pago. 7.3.3. Entidades sin personalidad. 7.3.4. Disolución sin liquidación.
8. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública.
 - 8.1. Regulación en la LGT. 8.2. Regulación en el RGR. 8.2.1. Principio general. 8.2.2. Impugnación. 8.2.3. Incumplimiento del fraccionamiento de pago. 8.2.4. Información al órgano jurisdiccional.

1. Fuentes normativas

1.1. Ánimo codificador

El nuevo Reglamento general de recaudación (RGR), aprobado por el Real decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre de 2005), continúa en la línea codificadora que ya presidió la elaboración de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y la que ha inspirado también su desarrollo reglamentario.

De los cuatro grandes reglamentos previstos, el RGR es el tercero de los promulgados:

1º) El relativo a la materia sancionadora (Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre).

2º) El relativo a la revisión en vía administrativa de actos tributarios y de otros actos a los que sea de aplicación la Ley general tributaria (Real decreto 520/2005, de 13 de mayo).

3º) El relativo a la actividad recaudatoria: Real decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre de 2005).

4º) El reglamento relativo a la aplicación de los tributos, pendiente de elaboración.

Con ellos, se pretende reducir la dispersión normativa tradicionalmente existente en la materia. Sólo se excluye del RGR (disposición adicional tercera) la asistencia mutua en materia de recaudación, que se seguirá rigiendo por lo dispuesto en su normativa específica.

Por otra parte, la Orden de 27 de diciembre de 2005 (BOE del 29), desarrolla determinados artículos del RGR en aquellos aspectos relacionados con cuantías económicas en que el propio RGR contiene una cláusula abierta:

–Intereses de demora (artículo 72.5): no se practicará liquidación de intereses de demora del período ejecutivo cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a 30 euros.

–Anuncios de subasta (artículo 101.3.III): publicación en el boletín oficial de la demarcación si el valor del bien supera 150.000 euros, y en el BOE si supera 1.000.000 de euros.

–Requisitos de suficiencia de los certificados de seguros de caución en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento.

Finalmente, aparte de las disposiciones organizativas que se citarán, hay que acudir también, como normas subordinadas, a las que subsisten en la materia, como la Orden de 30 de enero de 2003, que establece la dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos cuando la cuantía sea inferior a 6.000 euros y se pidan en período voluntario, y a las que puedan dictarse en desarrollo y ejecución del propio RGR, a cuyo efecto su disposición final única habilita al ministro de Economía y Hacienda a dictar las disposiciones necesarias.

1.2. Fuentes normativas. Supletoriedad del Derecho común

1.2.1. Fuentes del ordenamiento tributario

El RGR ha prescindido de incluir un precepto dedicado a la enumeración de las fuentes aplicables, tal como hacía el artículo 2 del derogado Reglamento de 1990 (Real decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) y también en la primeras versiones del proyecto del propio RGR.

Ha de estarse, por tanto, a lo previsto, esencialmente, en el artículo 7 de la LGT, que regula las fuentes del ordenamiento tributario. Los tributos se rigen: a) por la Constitución; b) por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución; c) por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución; d) por la propia LGT, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria, y e) por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

Como se insiste más adelante, la propia enumeración legal de fuentes cita explícitamente a las ordenanzas fiscales en el ámbito tributario local, que habrán de tener una notoria importancia en el procedimiento recaudatorio.

1.2.2. Supletoriedad de la LEC

Por fin, según el artículo 7.2 de la LGT, tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.

Esta regla de supletoriedad debe ser objeto de un análisis más detallado en relación, en particular, con el papel de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC). El Derecho tributario es un Derecho especial respecto del Derecho administrativo o una rama del tronco común del Derecho público, por lo que la LEC se convierte así en el último punto de referencia en la regulación de todos los procedimientos tributarios.

En algunos casos, la aplicación de las normas de la ley procesal se produce, adicionalmente, por un mandato directo y expreso de la norma especial tributaria. Es el importante caso, en particular, de los medios y valoración de la prueba, a cuya regulación en la LEC se remite explícitamente el artículo 106.1 de la LGT.

Aun cuando no exista un mandato directo y expreso de la ley especial tributaria, la ley procesal común será igualmente aplicable en virtud de la citada cláusula general de supletoriedad del artículo 7.2 de la LGT. Esta

cláusula general de supletoriedad tendrá una mayor o menor trascendencia según el grado de detalle que tengan en cada caso las normas especiales tributarias de cualquier rango, que son de aplicación preferente de acuerdo con el mismo artículo 7 de la LGT.

En particular, los reglamentos generales tributarios dictados en desarrollo de la propia LGT son de aplicación preferente y excluyente de las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. Así resulta del citado artículo 7.1.e) de la LGT. Con la LGT anterior, ya tuvo ocasión de destacar las STS de 22 de enero de 1993 que:

“La Ley general tributaria, de 28 de diciembre de 1963, señaló en su artículo 9 un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así, establece que los tributos se regirán por dicha Ley general, por las leyes propias de cada uno de ellos y por los reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-administrativas, relegando a la categoría de Derecho ‘supletorio’ las ‘disposiciones generales del Derecho administrativo’ (artículo 9.2). Significa, por tanto, que una norma de igual rango que la Ley de procedimiento administrativo, posterior a ella y de carácter especial, estableció (teniendo, ciertamente, virtualidad para ello) un distinto orden de aplicación de las normas, y, en el campo tributario –porque así lo dice la Ley de 1963– las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tienen prevalencia sobre las disposiciones de la Ley de procedimiento administrativo, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas.”

La misma STS de 22 de enero de 1993, refiriéndose al artículo 3.2 del Reglamento general de la inspección de tributos de 1986, concluye que la vigente Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común, rubrica tal tesis en su disposición adicional quinta, con lo que “se perpetúa en el tiempo, por tanto, tal supletoriedad de las normas administrativas de carácter general respecto de los procedimientos de la Administración tributaria”.

1.2.3. Razones teóricas para un mínimo grado de especialidad

La cuestión que surge de inmediato se refiere a la determinación del nivel o grado de detalle que sea deseable en esas normas especiales tributarias, o dicho de otra forma, cuál sea el grado de especialidad aconsejable y cuál el de aplicación de los preceptos de Derecho común.

En mi opinión, no debe existir duda alguna de que la aplicación del Derecho común debe ser la máxima posible y el grado de detalle de las normas especiales ha de ser el mínimo imprescindible. Así lo abonan poderosas razones teóricas, resultando rechazable que cada sector del Derecho especial pretenda absurdamente apartarse e independizarse del Derecho común, con resultados

totalmente irracionales, como es el caso de la atribución de rentas a efectos tributarios con ignorancia de las normas comunes en materia de sociedad conyugal de gananciales. Sólo razones burdamente recaudatorias pueden amparar semejante dislate.

Es más: una u otra opción, respecto de la aplicación del Derecho común o del Derecho especial en materia tributaria y administrativa en general conlleva un resultado final mayor o menor en el respeto de los derechos de los ciudadanos. El profesor J. J. Ferreiro lo ha expuesto con brillantez (prólogo al libro de S. Sartorio *El interés de demora en la LGT*): las desventajas de la Europa continental y América Latina respecto del mundo anglosajón no podrán ser vencidas mientras no se abandone la perspectiva jurídica de la necesidad de un sistema basado en la distinción Derecho público-Derecho privado, pues el poder nunca se verá plenamente sometido al Derecho mientras pueda construir su propio Derecho, esto es, un Derecho que presume una impoluta legalidad en sus actuaciones, que prescinde al límite de lo posible de la heterotutela judicial, y que ejecuta por sí mismo sus propias y presuntamente irreprochables decisiones en aras de un impreciso e indeterminado interés general que el mismo poder se encarga de definir en cada momento.

No hay duda de que, como destaca el mismo autor, la existencia misma de un Derecho propio de la Administración dificulta muchas veces la visión de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos como relaciones entre iguales, sometidos ambos en el mismo e igual plano a la ley y al Derecho y lleva a contemplar dichas relaciones no como relaciones horizontales, situadas “horizontalmente” en un plano inferior y paralelo a la ley, sino como relaciones “verticales” en las que la Administración se coloca junto al resto de los poderes del Estado en un plano superior desde el que se relaciona con sus “inferiores”, los ciudadanos.

Hay que construir, pues, un Derecho para regular relaciones entre iguales, y no un Derecho, como el Derecho público continental, construido para regular las relaciones de un poder superior con quienes deben quedar “sometidos” a él. La conclusión de J. J. Ferreiro es, pues, bien contundente: las relaciones entre el fisco y los contribuyentes deben ser disciplinadas, en una democracia plena, por un Derecho tributario que beba en su construcción, primordialmente, en la vieja y sabia tradición del Derecho privado y no en la tradición decimonónica de un Derecho público construido por los servidores del poder.

Y ello es así porque, como concluye el mismo autor, no es necesario, para proteger al Estado-acreedor, un Derecho que tendencialmente y de modo general excepcione, o, mejor dicho, se separe del Derecho que rige entre particulares, pues de lo que se trata es de atribuir a cada acreedor, y al Estado cuando lo sea, los pode-

res concretos que le permitan ejercer su derecho, sin colocarlo en una posición general de supremacía que desequilibre su relación con el deudor, cuyos legítimos intereses deben ser igualmente protegidos. La multiseccional acumulación de saberes que nos ofrece el Derecho privado sirve mejor a estos fines que los dos últimos siglos de un Derecho público construido al servicio del poder.

1.2.4. Razones prácticas para un mínimo grado de especialidad

Pero no sólo existen estas poderosas y apasionantes razones teóricas para postular una drástica reducción de las especialidades normativas y la correlativa aplicación del Derecho común también en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, sino igualmente trascendentales razones prácticas, que en modo alguno cabe ignorar.

En primer lugar, la justificación última de no pocos privilegios administrativos se ha querido encontrar en la propia y secular ineficacia de los tribunales de justicia. Con ello se entra en un círculo infernal, pues en lugar de proveer a los tribunales de justicia de un mínimo de medios e instrumentos legales para una justicia eficaz (rápida y de bajo coste, en especial), se amplían desorbitadamente aquellos privilegios administrativos y se deja a los tribunales al borde mismo de la indigencia y el colapso, con lo que, desde luego, quedan perfectamente justificados aquellos privilegios, pues nadie en su sano juicio dejaría en manos de la actual Administración de justicia la satisfacción de los créditos públicos.

El resultado final no puede resultar más penoso y deprimente: la Agencia Tributaria dispone de los más abundantes y sofisticados medios para controlar y hacer pagar a los ciudadanos, mientras que los órganos constitucionalmente encargados de controlar a la Administración se las ven y desean para, varios años, si no lustros, después, enjuiciar la actuación administrativa. Más grotesco y revelador aún: dentro de la propia Administración tributaria, los destinos en los órganos económico-administrativos son en la actualidad los menos retribuidos y sus medios los más insuficientes. En definitiva, para cobrar, todos los incentivos y medios (aun los más actuales: premio a la excelencia informática y presencia de internet); para rendir cuentas de la legalidad de la actuación, larguísimas demoras y algún que otro ordenador obsoleto.

Por otra parte, y en segundo lugar, la especialidad de las materias administrativas y tributarias y la propia pervivencia del sistema, en el que el poder construye el Derecho al que ha de estar sometido, está provocando una desbocada producción de normas que pone al ordenamiento jurídico, si seriamente puede aún hablarse de tal, al borde del caos total. Y se ha llegado a utilizar para ello técnicas legislativas, tales como las llama-

das *leyes de acompañamiento a las de presupuestos*, que se han convertido en paradigma del desprecio al Derecho y al sentido común.

Lo peor de todo es el cinismo con que se defienden tales técnicas y la impunidad constitucional con la que perduran (de los retrasos del Tribunal Constitucional en resolver los asuntos, mejor no hablar. Como ha resalta-do E. García de Enterría –RAP núm. 153– la enorme duración de las cuestiones de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional ha hecho prácticamente inaplicable esta técnica de depuración del ordenamiento, pues tribunales y abogados suelen excluir como posibilidad práctica la oportunidad de plantear tales cuestiones, siendo uno de los aspectos menos satisfactorios de nuestra justicia constitucional).

El resultado es una ingente avalancha de normas, inasumible por nadie, carente de cualquier armonía y coherencia, y que, al final, convierte en preponderantes y referentes últimos del derecho real y efectivo, a la instrucción, la circular interna y el impreso. La ausencia de coherencia en el teórico ordenamiento jurídico propicia además un sinfín de litigios, cada vez más embrollados y con alegaciones más extensas y complejas. “Leyes, pocas y bien sabidas” debiera ser el lema de un Estado de derecho serio. “No se puede escribir tanto” pasaría a ser la advertencia a quienes confunden los escritos forenses con legítimas disquisiciones doctrinales. Y “justicia tardía, injusticia segura” debiera quedar incorporado a todas las resoluciones de los tribunales, desde el Constitucional hasta el último juzgado.

1.2.5. Ocasión propicia para una auténtica supletoriedad

La entrada en vigor de la LEC de 2000, acorde con las modernas técnicas procesales, hubiera debido ser una buena ocasión para ir prescindiendo de especialidades carentes de justificación o que pretenden encontrarla en la pura comodidad burocrática, o, lisa y llanamente, en la corruptela. La ocasión debió de resultar propicia, en todo caso, para abandonar las erróneas creencia y práctica de acudir únicamente a las normas especiales tributarias de carácter procedimental, sólo por ignorancia o desconocimiento de los preceptos del Derecho común; o peor todavía, legislar o dictar reglamentos reproduciendo, de ordinario en versión corregida y empeorada, regulaciones ya perfectamente contenidas en el Derecho común, simplemente por un defecto de inteligencia del significado de su supletoriedad.

No se ha hecho así. Por el contrario, el RGR, como se ha apuntado, prescinde de cualquier alusión a las fuentes. Ya el derogado RGR de 1990 prescindía, a diferencia de lo que ocurre en el Reglamento general de la inspección de tributos de 1986, de reproducir, al regular en su artículo 2 el régimen legal por el que ha de regirse la gestión recaudatoria, el principio de supletoriedad del Derecho administrativo y del Derecho común.

La ya citada STS de 22 de enero de 1993 califica a la norma contenida en el artículo 3 del Reglamento de la inspección de ociosa, pero respetuosa con el principio de jerarquía normativa, pues si bien es cierto que no es una norma de rango reglamentario y naturaleza específica el lugar adecuado para establecer el orden de prelación de las fuentes del Derecho, que tiene su acomodo en disposiciones de rango superior y aplicación general cuya vigencia y obligatoriedad para nada pueden quedar afectadas por el Reglamento de la inspección, no es menos cierto que la amplitud con que están concebidos los distintos apartados del párrafo 1, hacen que la norma, aunque ociosa, no atente al principio de jerarquía normativa.

La mención explícita a la supletoriedad sería igualmente ociosa en el RGR, pero sin duda más necesaria y oportuna que en el Reglamento de la inspección. Ninguna duda puede existir sobre la aplicación al procedimiento recaudatorio de la regla general de supletoriedad de las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común, contenida en el artículo 7.2 de la LGT.

Pero la necesidad de hacerlo constar así, en particular respecto de los preceptos del Derecho común dentro del procedimiento de apremio en general, y de la regulación del embargo en especial contenida en el RGR, obviaría cualquier error aplicativo en la materia y evitaría errores de técnica normativa bien lamentables. Sobre todo, porque como se analiza acto seguido, no son pocas las remisiones expresas explícitas a regulaciones genéricas e incluso a preceptos concretos de aquel Derecho común.

1.2.6. Análisis de la LGT y del RGR

La normativa legal y reglamentaria sobre el procedimiento de apremio en el procedimiento recaudatorio contiene, en efecto, numerosas remisiones expresas a normas propias del Derecho común:

A) En la LGT hay dos remisiones explícitas a la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil:

a) Artículo 106.1: en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

b) Artículo 171.3: cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor.

B) En el Reglamento general de recaudación, las remisiones son abundantes. Hemos encontrado las siguientes:

a) Artículo 40.8: en lo no previsto en este artículo, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago.

b) Artículo 56.5: el órgano competente para resolver acordará la compensación cuando concurran los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.

c) Artículo 74.6.II: cuando se inicie la ejecución administrativa, el órgano de recaudación competente comunicará la orden de ejecución al registrador de la propiedad mediante mandamiento por duplicado para que libre y remita la correspondiente certificación de dominio y cargas, con el contenido y efectos establecidos en el artículo 688 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil.

d) Artículo 82.1: el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil.

e) Artículo 88.2: la Hacienda pública podrá ejercitar las acciones civiles que la ley autoriza para obtener la indemnización de daños y perjuicios a que pudiera dar lugar la dilación injustificada de los registradores en la práctica de los servicios que les encomienda este Reglamento.

f) Artículo 96.3: el depositario que incumpla las obligaciones que le incumben como tal podrá ser declarado responsable solidario de la deuda en los términos establecidos en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que le corresponda.

g) Artículo 119.2: la tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este Reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago. La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes o derechos al ejecutante, después de que este adquiera su titularidad conforme a lo dispuesto en la legislación civil.

h) Artículo 127.2: la suspensión del procedimiento de recaudación, en los términos señalados en el artículo 177.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

i) Artículo 128: exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública. En este precepto, la legislación supletoria está contenida en las normas de ejecución penal, contenidas en el Código penal (se cita

explícitamente su artículo 125) y en la Ley de enjuiciamiento criminal.

1.2.7. El problema de las remisiones expresas

Aunque se ha sostenido que las remisiones expresas (por ejemplo, en la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa) cumplen una función de clarificación, es lo cierto que su manifiesta redundancia provoca más problemas de los que soluciona.

En primer lugar, la pretendida razón de economía legislativa que se esgrime, queda en todo caso truncada de raíz cuando se sucede, de forma incontrolada, la producción de nuevas normas que derogan o modifican a las expresamente citadas. Tal economía sólo se produciría si, de verdad, se hubiera cumplido alguna vez el piadoso deseo de que las leyes y reglamentos modificatorios contuvieran una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. Tan loable propósito se consagra actualmente para las normas tributarias en el artículo 9.2 de la LGT ("Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas"), procedente del artículo 4.2 de la Ley 1/1998, siguiendo la línea del artículo 129.3 de la Ley de procedimiento administrativo de 1958, que ha pasado a mejor vida, tras su sistemático incumplimiento durante casi cuarenta años de vigencia, en la nueva regulación del procedimiento de elaboración de los reglamentos vigente, contenida en el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. En el momento presente, a nadie se le ocurre otra cosa que modificar cuantas leyes y normas se estimen convenientes, sin desde luego pararse a pensar cuáles de las anteriores quedan afectadas, menos aún cuando se trate de meras remisiones legislativas por razón de supuesta economía procesal.

Pero, sobre todo, tal tipo de remisiones, cualquiera que sea su alcance de mayor o menor concreción, introducen una formidable confusión: pensar que la supletoriedad sólo tiene lugar cuando existe una remisión expresa.

Este pensamiento es tanto más extendido cuanto mayor sea la falta de preparación o práctica jurídica general del aplicador. La especialización propia de nuestro tiempo tiende a suponer un mayor desconocimiento de las reglas del Derecho común. El especialista pedirá entonces que el legislador o quien reglamenta le facilite claramente cuándo se aplica uno u otro precepto, esto es, cuándo ha de aplicar una norma de Derecho común, que si ya se le indica el número del precepto, le ahorrará cualquier duda y esfuerzo. Además, con ello, se excluirá cualquier posibilidad de que, realmente, se vaya mitigando una indeseable especialidad, que, por el contrario, quedará potenciada insensatamente.

1.2.8. Supletoriedad y lagunas

La regla general de supletoriedad del artículo 7.2 de la LGT provoca, en relación con el procedimiento de apremio recaudatorio, los clásicos problemas de las *lagunas legis*, esto es, si se aplica el sistema de la autointegración o el de la heterointegración.

La heterointegración consiste en la subsanación de las lagunas de un ordenamiento acudiendo a otro ordenamiento diferente, mientras que el método de la autointegración se vale para ello principalmente de la costumbre, de los principios generales y de la aplicación analógica de las propias normas y sólo en su defecto se acude a otros ordenamientos. La duda se centrará en si para la subsanación de las anomias se acude, en primer lugar, a la LEC o a las reglas de autointegración.

Si se considera que la regulación del procedimiento de apremio recaudatorio constituye un ordenamiento autónomo con principios propios, debería entenderse que la LEC sólo es aplicable después de haber utilizado los mecanismos de autointegración, y ello única y exclusivamente en la medida en que estas normas puedan considerarse reglas procedimentales generales compatibles con los principios y características propias de aquel procedimiento.

Por el contrario, si se entiende que el Derecho tributario formal o procedimental es un derecho simplemente especial en relación con el Derecho procesal civil, que es el Derecho común o general, entonces ha de afirmarse que la supletoriedad de la LEC es una supletoriedad de primer grado.

En todo caso, por la precedencia histórica y el actual grado de evolución conceptual del Derecho procesal civil, que contiene en numerosos aspectos la base de una teoría general del proceso y del procedimiento que puede servir para el tratamiento de los problemas que se plantean en otro grupo de procedimientos, ha de ser decisivo para proclamar la importancia de la supletoriedad. Sin duda, la promulgación de la LEC, en la que se han pretendido plasmar todos los resultados de aquella evolución conceptual, ha de aumentar esa importancia de la supletoriedad.

Pero son evidentes, en todo caso, los distintos principios en que se basan la ejecución forzosa en el proceso civil y el procedimiento de apremio recaudatorio. Los silencios de éste no equivalen necesariamente a laguna. En relación con la supletoriedad de la LEC en el proceso contencioso-administrativo, el Tribunal Supremo ha destacado (ATS de 26 de noviembre de 1990) que no todo silencio de la Ley jurisdiccional determina la entrada de la Ley de enjuiciamiento civil, porque en la misma hay tanto silencios "de remisión", que determinan la plena aplicabilidad de la Ley de enjuiciamiento, como silencios "de exclusión", que impiden acudir a la misma. La existencia o no de laguna debe, por tanto, enjuiciarse desde el punto de vista de la Ley misma, esto es, de su

intención reguladora, y para ello hay que tener en cuenta si la figura procesal civil que se pretende aplicar es o no compatible con los principios del proceso contencioso-administrativo. Cuando la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa contiene una remisión específica, esta tarea de calificación ya ha sido llevada a cabo por el legislador. En los casos restantes esa tarea recae sobre el juez o tribunal contencioso-administrativo.

Las mismas ideas serán de aplicación al procedimiento de apremio en el procedimiento de apremio recaudatorio. El legislador debía haber llevado a cabo la aludida tarea de calificación mediante las remisiones expresas que resulten indispensables en cuestiones controvertidas, al tiempo que debe dejar claro que tales remisiones se hacen sin perjuicio de la supletoriedad general de los preceptos de Derecho común.

No ha sido así, y este problema ni siquiera se ha considerado. Las nuevas normas, tanto la LGT como el RGR, siguen planteando al respecto los mismos problemas que sus precedentes.

1.2.9. Conclusiones

De lo expuesto, resulta que el procedimiento de apremio recaudatorio se regirá:

–En primer lugar, por las normas de la LGT y del RGR que sean de directa aplicación. Se trata de normativa de carácter especial, por la que se rige ante todo el procedimiento recaudatorio, según resulta del artículo 7.1 de la LGT. A destacar que las normas reglamentarias se aplican, por esta razón de especialidad, con preferencia a las normas legales propias del Derecho común (esto es, de la LEC). Cuando exista una explícita regulación legal o reglamentaria del procedimiento recaudatorio, no entrará en juego la LEC.

–En segundo término, y con toda claridad, habrá de estarse a las normas procesales civiles a las que se remite expresamente (de forma redundante, como ya ha quedado destacado) la propia normativa recaudatoria (LGT y RGR), en los términos ya expuestos.

–Finalmente, y aunque no exista una expresa previsión legal o reglamentaria en la normativa recaudatoria, se aplicarán las normas procesales comunes civiles (esencialmente las contenidas en la LEC), cuando falte una norma en aquella de directa aplicación.

–Ello no obstante, las normas procesales civiles no serán de aplicación en el procedimiento de apremio recaudatorio cuando, pese a no existir expresamente una regulación especial y específica, resulte incompatible con los propios principios del apremio recaudatorio.

1.3. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios

La LGT ha añadido una importante matización a este problema de las fuentes del procedimiento recaudatorio.

Según su artículo 97, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo, y b) supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

La memoria del proyecto de LGT señalaba que la aproximación del Derecho tributario al Derecho administrativo general en materia de procedimiento constituye uno de los aspectos más importantes de la reforma que contiene la nueva LGT, con la pretensión de incrementar notablemente la seguridad jurídica entre contribuyentes y la Administración tributaria. El objeto de la LGT ha sido, según tal memoria, por un lado, eliminar las diferencias que injustificadamente subsistían en la regulación de los procedimientos tributarios respecto a las normas generales del procedimiento administrativo, logrando una más coherente unidad del ordenamiento jurídico, y, por otro lado, mantener aquellas especialidades que responden a la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria y se estiman necesarias para garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se ha descartado, por tanto, la alternativa de regular todo el procedimiento en materia tributaria y la de reproducir preceptos ya contenidos en la Ley de procedimiento administrativo común, evitándose de esta forma tradicionales problemas interpretativos.

Como advierte el preámbulo del RGR en su mismo inicio, la LGT ha introducido el concepto de “aplicación de los tributos” en la regulación del sistema tributario. Se trata de un concepto amplio que engloba todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, la gestión, inspección y recaudación y las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones.

El título III de la LGT, dedicado a la aplicación de los tributos, regula los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, y contiene una parte común que incluye los principios generales y las normas comunes aplicables a todos los procedimientos tributarios y una parte especial donde se regulan las especialidades de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

El referido artículo 97 de la LGT, al establecer el sistema de prelación de normas que debe aplicarse en las actuaciones y procedimientos tributarios, señala la prelación de la norma especial, tanto legal como reglamentaria, respecto de la general y la supletoriedad de las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

De acuerdo con dichas premisas, el RGR regula la materia específica del procedimiento de recaudación,

sin perjuicio de la aplicación directa a dicho procedimiento de los preceptos reglamentarios dictados en desarrollo de las normas comunes sobre procedimientos tributarios contenidas en el título III de la Ley, por su carácter especial respecto de las normas generales de Derecho administrativo.

Sin embargo, estas consideraciones del preámbulo del RGR no se han llevado a su articulado, en que ni siquiera se hace mención a esas normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, por entenderse que su regulación ha de contenerse en el futuro Reglamento general de aplicación de los tributos (el orden de promulgación de estos reglamentos generales resulta así perverso, pues en lugar de comenzarse por lo general para pasar a lo especial, se ha hecho a la inversa).

Esta forma de hacer las cosas no ha dejado de plantear problemas prácticos. Así, por ejemplo, el apartado 2 del artículo 10 del RGR se remite sin más a lo que disponen los artículos 93 y 94 de la LGT, relativos respectivamente al deber de información y a la colaboración. La propia Agencia Tributaria señaló durante la tramitación del proyecto, como recoge el Dictamen del Consejo de Estado núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, que, al derogarse el contenido del artículo 113 del anterior RGR, “existirá un vacío reglamentario en la regulación del órgano competente para autorizar los requerimientos individualizados de información previstos en el artículo 93.3 de la Ley general tributaria y las solicitudes de información a autoridades previstas en el artículo 94 de la Ley general tributaria”.

Para atender a esta cuestión, la disposición transitoria segunda del RGR ha tenido que establecer que lo dispuesto en el referido artículo 10 se regirá por el Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el Real decreto 939/1986, de 25 de abril, en tanto no se dicten las normas reglamentarias de desarrollo de los artículos 93, 94, 142 y 146 de la LGT.

2. Contenido del RGR

2.1. Introducción

La principal novedad del RGR respecto del de 1990 que se deroga es su propio contenido y la técnica normativa que se ha empleado para delimitar el mismo.

Por una parte, significativos preceptos del RGR de 1990 se llevaron a la LGT, lo que es de aplaudir. Es más: de partirse de un entendimiento estricto del principio de reserva de ley tributaria, las normas reglamentarias deberían quedar excluidas como cauce de ordenación de los tributos, tanto en sus aspectos materiales como formales o procedimentales. La aplicación de la ley tributaria, y por tanto su interpretación, es privativa de la potestad jurisdiccional. Si el Derecho administrativo en general, y

el tributario en particular, es exactamente eso, Derecho, no se alcanza a comprender por qué quien es uno de sus sujetos, la Administración, además de aplicarlo e imponerlo directamente, pueda también crearlo, ya sea directamente (sin referencia legal) o a través de la interpretación de la ley, única norma que es expresión directa de la voluntad popular manifestada a través de sus representantes.

Un ejemplo escandaloso de la degradación del principio de reserva de ley en materia recaudatoria se encontraba en la redacción originaria de la LGT de 1963, que delegaba en el Reglamento la posibilidad de establecer libremente el importe del recargo de apremio. Un problema actual que quedará posteriormente examinado se refiere al incremento del veinticinco por ciento en las garantías para los aplazamientos (artículo 48.2 del RGR).

Por otra parte, y sobre todo, el RGR prescinde de reproducir los preceptos que han sido incluidos en la LGT. El resultado es un RGR cuyo contenido en poco coincide con el del derogado, mucho más extenso y que pretendía permitir acudir exclusivamente al mismo para conocer la regulación de la recaudación. Propósito frustrado, porque el legislador, a través de erráticas modificaciones del texto legal producidas prácticamente todos los años, lo impedía.

Esta problemática de reproducir o no los textos legales ha de llevar a examinar las relaciones del RGR con la LGT.

2.2. Relaciones del RGR con la LGT

Se trata de una cuestión recurrente: cómo debe articularse técnicamente la relación del Reglamento con la Ley que desarrolla: si aquél debe limitarse a regular únicamente aquellos aspectos no previstos en la Ley, prescindiendo de reproducir los preceptos legales; o si, por el contrario, el Reglamento debe reproducir el contenido legal objeto de desarrollo.

Para dilucidar esta cuestión planteada, es preciso tener en cuenta, como recoge el citado Dictamen del Consejo de Estado núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, sobre el proyecto del propio RGR:

—Por un lado, hay determinados desarrollos reglamentarios que no requieren que se reproduzca el precepto legal del que traen causa, puesto que éste se limita únicamente a abrir la vía reglamentaria, sin introducir un régimen sustantivo propio que deba tenerse en cuenta.

—Por otro lado, hay veces en que la regulación reglamentaria tiene autonomía propia y su alcance se comprende perfectamente sin necesidad de haber reproducido el tenor literal de la ley desarrollada.

—En fin, también es posible que no sea necesario reproducir íntegramente las previsiones legales desarrolladas, sino solamente algunos de sus aspectos; o que, incluso, una reproducción completa de tales previ-

siones haga del Reglamento una norma excesivamente larga y repetitiva.

En atención a lo anterior, no es siempre necesario que en la norma reglamentaria se reproduzca el tenor literal de los preceptos legales que se desarrollan; lo que sí es del todo punto necesario es que la norma reglamentaria, al igual que cualquier norma, tenga un significado preciso y que sea fácilmente comprensible.

De ahí que no quepa pronunciarse tajantemente por una de las dos soluciones anteriormente mencionadas (no reproducir la ley, reproducir siempre los preceptos desarrollados), sino que habrá que examinar cada caso y cada disposición, de manera que, siempre que sea preciso –y sólo cuando sea preciso–, procederá reproducir los preceptos legales de los que trae causa el ulterior desarrollo reglamentario; y es que no debe dejar de tenerse en consideración la idea de que el objetivo a alcanzar es que el Reglamento sea una norma jurídica en sí misma inteligible, para lo cual no constituye obstáculo alguno el hecho de que deba completarse con la propia ley que desarrolla.

El RGR ha optado claramente por evitar reproducciones innecesarias de la LGT. Su preámbulo señala el objetivo de conseguir un texto que contenga los cambios introducidos en el ámbito de la recaudación, omita los preceptos que han sido incluidos en el texto legal y regule las cuestiones necesarias para llevar a cabo una adecuada gestión recaudatoria de los recursos e ingresos de naturaleza pública, adaptándola a las nuevas tecnologías.

Nada cabe objetar en principio a esta opción de técnica normativa; sin embargo, a la vista del texto, se echa en falta la regulación de diversos aspectos, al tiempo que hay algunos supuestos en que resulta casi imposible precisar el alcance de las previsiones reglamentarias sin acudir al texto de la citada Ley, y otros en los que el Reglamento refleja un contenido incompleto al no recoger todas las opciones previstas en la Ley y ni siquiera hacerse eco de la existencia de una pluralidad de opciones.

Son ejemplos de ello, aparte el ya mencionado del artículo 10.2, los que cita el mismo Dictamen del Consejo de Estado:

–Debería haberse completado el artículo 50 del RGR, relativo a la dispensa de garantías en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento del pago, el cual se refiere únicamente al supuesto contemplado en la letra b) del artículo 82.2 de la LGT, cuando este último precepto contempla un supuesto específico más de dispensa y termina con una cláusula abierta, remitiéndose a los demás casos en que así lo establezca la normativa tributaria. Por tanto, cuando menos, el artículo 50 debería haber comenzado con una referencia general a los supuestos de dispensa contemplados en el citado artículo 82.2 de la LGT.

–La regulación de las medidas cautelares también parece insuficiente. El artículo 10.1.II del RGR se limita a señalar que los funcionarios competentes podrán adoptar las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la LGT (que son las previstas por la Ley en el marco del procedimiento de inspección); y el artículo 49 del RGR se refiere a la adopción de medidas cautelares exclusivamente en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos. Se echa en falta así un desarrollo específico en el marco del procedimiento de recaudación de las previsiones sobre medidas cautelares que con carácter general recoge el artículo 81 de la LGT.

–También cabe señalar que el Reglamento no se refiere a todas las formas de extinción de la deuda. En su articulado, a salvo la enumeración general contenida en el artículo 32, sólo se regulan el pago, la compensación, la extinción de deudas mediante deducciones sobre transferencias y la baja provisional por insolvencia, quedando fuera la condonación y la prescripción. Hubiera sido conveniente incluir una referencia expresa a las mismas, a efectos de perfilar su concepto por remisión a la ley y de identificar la ubicación de su regulación.

–Por último, resulta incompleta la regulación que del procedimiento para la declaración de responsabilidad se contiene en el artículo 124 del RGR. Esta regulación debiera haberse completado con alguno de los contenidos que recoge el artículo 174 de la LGT (singularmente, trámite de audiencia y contenido de la notificación del acto de declaración de responsabilidad).

Esta opción del RGR tendrá una consecuencia práctica de la mayor importancia: el operador jurídico en cuestiones de recaudación ya no podrá actuar en base al RGR, sino que tendrá que hacerlo siempre teniendo en cuenta conjuntamente tal RGR y la LGT.

Y como se destacará enseguida, tal operador no será exclusivamente el tributario, porque “las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva” son las que disciplinan el procedimiento que ha de seguirse cuando en virtud de un acto administrativo cualquiera hubiera de satisfacerse cantidad líquida (artículo 97.1 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común).

3. Ámbito de aplicación del RGR

3.1. Ámbito objetivo de la gestión recaudatoria: recursos de naturaleza pública

El RGR tiene, desde el punto de vista material u objetivo, un ámbito de aplicación más amplio que el contenido en la LGT, puesto que no se circunscribe al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública, tal y como ocurría con el Reglamento hasta ahora vigente.

Según el artículo 1.1 del RGR, “Este reglamento regula

la gestión recaudatoria de los recursos de naturaleza pública en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, y de las demás leyes que establezcan aquéllos”.

El apremio sobre el patrimonio es el primero de los medios de ejecución forzosa de los actos administrativos, como recoge el artículo 96.1.a) de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común, y se regirá por las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva, de acuerdo con el citado artículo 97.1 de la misma Ley.

El problema práctico surge porque, como ahora reseñan los artículos 3 y siguientes del RGR, frente a la recaudación de los recursos del sistema tributario, que se lleva a cabo tanto en período voluntario como ejecutivo por la Agencia Tributaria, cuando se trata de los demás recursos de naturaleza pública, hay que distinguir entre uno y otro período, según el artículo 3.1.b) del RGR:

1º. En período voluntario, se llevará a cabo por las delegaciones de Economía y Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado o a sus organismos autónomos.

2º. En período ejecutivo, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa remisión, en su caso, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en período voluntario.

De ello resulta, además, un régimen de recursos administrativos diferente según se trate de período voluntario o ejecutivo, pues las actuaciones de éste siempre habrán de seguir el procedimiento económico-administrativo previo al recurso contencioso-administrativo, en los cuales, sin embargo, no cabrá enjuiciar más que la propia regularidad del inicio del período ejecutivo y de las actuaciones de éste. Así resulta de la disposición adicional undécima de la LGT, apartado 1.a), según la cual “Podrá interponerse reclamación económico-administrativa, previa interposición potestativa de recurso de reposición, contra las resoluciones y los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto relativo a las siguientes materias: a) Los actos recaudatorios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de Derecho público del Estado y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de Derecho público, tributarios o no tributarios, de otra administración pública”.

Lo mismo ocurre con el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, previsto para los municipios de gran población en el artículo 137 de la LRBRL, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de

diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

La función esencial del órgano especializado del artículo 137 de la LRBRL es el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de Derecho público, que sean de competencia municipal, contenida en la letra a) del apartado 1 de dicho precepto.

La mención indiscriminada a los “ingresos de Derecho público” es muy desafortunada. Hay que entenderla en el sentido mucho más correcto a que se refieren las letras a) y b) del artículo 135.2 de la LRBRL: conocerá de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos de competencia municipal, sin ninguna otra restricción; y, también, de los actos de recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de Derecho público del ayuntamiento.

La precisión es obligada porque respecto de los ingresos de Derecho público no tributarios la competencia del órgano del artículo 137 ha de limitarse a los actos de recaudación en período ejecutivo, sin poder alcanzar al fondo de los mismos. Así ocurre con las competencias de los tribunales económico-administrativos estatales, según la citada disposición adicional undécima de la LGT, y así ha de ser para los órganos del artículo 137.

Por tanto, este órgano no podrá examinar el fondo del que trae causa el acto recaudatorio del ingreso no tributario, pero sí tanto la procedencia misma de la vía de apremio, analizando la concurrencia o no de los motivos de oposición a la misma, como cualquier oposición a los actos llevados a cabo en el procedimiento recaudatorio, tal como los defectos en el embargo o en las subastas.

Por otra parte, si bien el RGR no se refiere explícitamente a su aplicación a la recaudación del denominado *recurso cameral permanente*, hay que tener en cuenta dos previsiones legales que resuelven la cuestión: el artículo 14 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, relativo a la recaudación del recurso cameral permanente, y la disposición adicional primera de la LGT, que señala que las exacciones parafiscales –entre las que se encuentra el aludido recurso cameral permanente, que así es calificado en la exposición de motivos de la Ley 3/1993– participan de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por dicha Ley en defecto de normativa específica.

3.2. Ámbito subjetivo del Reglamento: administraciones a las que resulta de aplicación

3.2.1. Introducción

El RGR de 1990 dedicaba sus artículos 5 y 6 a la gestión recaudatoria de las comunidades autónomas y de las entidades locales:

—El artículo 5 distinguía según se tratara de recaudación de tributos cedidos o de tributos propios de la comunidad autónoma: en el primer caso, se declaraba de aplicación directa; y en el segundo, de aplicación supletoria.

—Por su parte, el artículo 6 señalaba que el Reglamento era aplicable directamente a las entidades locales y se refería al modo de llevarse a cabo la gestión recaudatoria y a la competencia.

El RGR dedica sus artículos 7 y 8 a regular la recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de las entidades locales, incluyendo en ambos casos una referencia expresa a sus organismos autónomos. Pero tales preceptos se limitan fundamentalmente a señalar los sujetos a los que corresponde llevar a cabo la recaudación, en general por remisión a lo establecido en sus respectivas normas de atribución de competencias.

No hay en el RGR ninguna norma específica paralela con los artículos 5 y 6 del derogado RGR de 1990. Para resolver las cuestiones allí tratadas, hay que tener en cuenta lo dispuesto genéricamente por el artículo 1 del RGR, relativo al ámbito de aplicación, cuyo apartado 2 establece que “este Reglamento será de aplicación en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria”.

Por su parte, el artículo 1 de la mencionada Ley dispone: “1. Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución. 2. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el convenio y el concierto económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los territorios históricos del País Vasco.”

El Consejo de Estado, en su Dictamen sobre el proyecto de LGT, señaló la conveniencia de no sólo precisar los títulos competenciales al amparo de los cuales se dictaba la Ley, sino también de determinar cuáles de sus preceptos eran básicos, cuáles no básicos (aplicables exclusivamente a la Hacienda estatal) y cuáles de aplicación directa a todas las administraciones tributarias, incluidas las comunidades autónomas.

Y en el referido Dictamen núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, sobre el proyecto del propio RGR, se destaca que el RGR se mantiene en esta línea de indefinición y, además, a diferencia del RGR de 1990, omite cualquier pronunciamiento expreso sobre el carácter, directo o supletorio, con que debe aplicarse a las comunidades autónomas y a las entidades locales, remitiendo esta cuestión a lo que al respecto señala el artículo 1 de la Ley general tributaria. En opinión del Consejo de Estado, hubiera sido conveniente completar la redacción proyectada a la luz de la jurisprudencia constitu-

cional sobre la materia y en línea con la redacción del RGR de 1990.

3.2.2. Entidades locales

La aplicación directa del RGR a las entidades locales no plantea mayores problemas a la vista de lo que establece el artículo 12 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), a cuyo tenor “la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley general tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo”.

El apartado 2 del mismo precepto, sin embargo, añade que a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa. En el mismo sentido, el artículo 15.3 del TRLHL.

Ambos preceptos fueron añadidos por la Ley 50/1998. Con la redacción originaria del artículo 12 de la LHL surgió la cuestión interpretativa referida a la aplicación directa a las haciendas locales de las normas que cita, como resulta de su propia literalidad, o sólo supletoria, como resulta de lo previsto en el artículo 7.3 de la LHL (“procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la presente Ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley general tributaria”).

La cuestión surgió en relación con las normas a aplicar por las comunidades autónomas cuando gestionen tributos locales por delegación, supuesto en que será de aplicación la normativa estatal sobre gestión tributaria y no la propia de la Comunidad, según la interpretación dominante. Por el contrario, si se entiende que prevalece el artículo 7.3 y que la aplicación de la normativa estatal es sólo supletoria, las disposiciones autonómicas que incidan sobre la materia podrían prevaler sobre las estatales.

En el apartado 2 del artículo 12, introducido por la Ley 50/1998, se faculta a las entidades locales a dictar ordenanzas fiscales que adecuen las normas estatales de gestión tributaria a sus peculiaridades funcionales y orgánicas.

Realmente, la previsión legal no innova ni aporta nada al régimen anterior, pues la adaptación a que se refiere el precepto (“al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas”) va implícita en la propia autonomía local, cuya manifestación indiscutible de todo punto es la autoorganización.

Tampoco es novedosa la restricción con que concluye el precepto (“sin que tal adaptación pueda contravenir

el contenido material de dicha normativa”), aunque la formulación es equívoca, pues se quiere referir a todos los aspectos diferentes de la propia autoorganización administrativa. Pero para ello se acude a un concepto erróneo (“contenido material”) que prescinde del dato esencial de que se trata de cuestiones estrictamente procedimentales en su inmensa mayoría, y de las cuales, obviamente, no podrá prescindir la “adaptación” de las normativa por la Ordenanza fiscal.

Ni siquiera se ha acogido una propuesta tan elemental como la que las notificaciones edictales pudieran hacerse, en los grandes municipios que así lo acordaran, en el propio *Boletín Oficial Municipal*, lo que supone seguir minusvalorando la autonomía local.

Las posibles perspectivas que abre la actual redacción del artículo 12 de la LHL son analizadas en detalle y con rigor por J. I. Rubio de Urquía (“Alcance de la potestad normativa de las entidades locales en materia de gestión tributaria: algunas puntualizaciones”, *Tributos Locales*, núm. 7, mayo de 2001, p. 89-96). Según sus conclusiones, cabe asignar el siguiente alcance a la potestad reglamentaria atribuida a las entidades locales por el referido artículo 12 de la LHL:

1) Las ordenanzas fiscales podrán regular aquellos extremos de las leyes estatales que obedezcan al peculiar régimen de organización y funcionamiento de la Administración tributaria del Estado y que no afecten al propósito material del precepto de que se trate.

2) Las ordenanzas fiscales podrán actuar en idéntico sentido respecto de las normas del Estado por las que se desarrollen las leyes anteriores.

3) Las ordenanzas fiscales podrán regular cuantos aspectos de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales carezcan directa o indirectamente de cobertura en la normativa estatal, sea legal o reglamentaria.

4) Por último, las ordenanzas fiscales podrán regular cuantas cuestiones les hayan sido expresamente atribuidas por ley o norma reglamentaria.

Con todo ello resulta un curioso juego de complementariedad o subsidiariedad de las ordenanzas locales, destacado por el mismo autor: a) en todo lo previsto por la normativa estatal, será ésta la que resulta de aplicación directa, salvo en lo adaptado por la Ordenanza fiscal; en este último supuesto será de aplicación directa la Ordenanza fiscal, y b) en todo lo susceptible de ser regulado por ordenanza fiscal, será ésta la normativa de aplicación directa; en su defecto, resultará de aplicación supletoria la normativa estatal.

Por otra parte, el apartado 3 de la disposición adicional cuarta de la LGT posibilita que las entidades locales puedan desarrollar lo dispuesto en dicha Ley general tributaria mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales. Con ello se está ratificando el indudable ámbito de tales ordenanzas, que no podrán ser

contrarias a la Ley, ni tampoco a los reglamentos estatales, en las materias concretas de los artículos 10 a 14 del TRLHL, pero que sí podrán desarrollar una y otros para hacer posible su efectiva aplicación en los entes locales.

Con ello se pretende dar solución a un fenómeno harto frecuente e igualmente lamentable: la normativa legal y reglamentaria del Estado no contempla la especificidad de los tributos locales ni la realidad orgánica y funcional de la Administración tributaria local. El fenómeno es incluso apreciable en la propia LGT: lejos de tratarse de una “ley general” que pueda ser aplicable a todas las haciendas, es una ley pensada y elaborada en consideración únicamente a la Hacienda estatal, con una concepción centralista –casi jacobina– que desconoce la actual distribución territorial del poder consagrado por la Constitución.

En algunas materias esta aplicación de normativa general a las haciendas locales ha suscitado problemas. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de mayo de 2001 (recurso núm. 1921/1998) anuló una resolución municipal que fundamenta la denegación de un fraccionamiento o aplazamiento de pago solicitado, en la aplicación de la ordenanza general de gestión que establece la no-concesión en caso deudor en procedimiento de apremio, pese a estar autorizada en el Reglamento general de recaudación.

Por su parte, la contestación a la consulta núm. 231/2002, de la Dirección General de Tributos, de 13 de febrero de 2002, se refiere a la posible aplicación de la Orden de 10 de diciembre de 1998 a la gestión recaudatoria realizada por los ayuntamientos. Para la contestación, de acuerdo con los artículos 12 de la LHL y 6 del RGR, será de aplicación a las entidades locales en materia de gestión recaudatoria tanto el Reglamento general de recaudación como las disposiciones dictadas en su desarrollo, entre ellas, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, cuyo apartado noveno señala que “no se practicará liquidación por intereses de demora en el procedimiento de apremio cuando la cantidad resultante por este concepto no exceda de 5.000 pesetas”, no previéndose la posibilidad de que la cuantía de las deudas pueda acumularse a efectos de determinar los intereses de demora que correspondan a las deudas apremiadas, por lo cual el citado límite de 5.000 pesetas deberá apreciarse en relación con cada una de las deudas, independientemente de que los efectos de la tramitación del procedimiento de apremio se acumulen en un solo expediente. Ahora, la solución ha de ser la contraria, como se examina en su lugar.

3.2.3. Comunidades autónomas

En cuanto a las comunidades autónomas, la cuestión fundamental es la relativa a si las previsiones del RGR –singularmente, las que contienen la regulación mate-

rial de la actividad recaudatoria: sujetos obligados, pago o cumplimiento, período voluntario y vía de apremio, recursos– pueden aplicarse a la gestión recaudatoria de sus tributos propios.

El repetidamente citado Dictamen del Consejo de Estado núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, sobre el proyecto del propio RGR, señala al respecto que el artículo 156.1 de la Constitución establece que “las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. El ámbito constitucional de este precepto ha sido estudiado e interpretado por la jurisprudencia constitucional, destacando la coordinación con la Hacienda estatal (sentencia 1/1982, de 28 de enero), así como la sujeción a ciertos límites que no son incompatibles con la realidad constitucional de las haciendas autonómicas (sentencia 63/1986, de 21 de mayo); límites derivados de los principios enunciados en el aludido precepto constitucional y que se traducen en que el artículo 157.3 de la Constitución prevea un establecimiento del marco en que esa autonomía ha de actuar y en el que se insertan la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (cuya última reforma ha sido operada por la Ley orgánica 7/2001, de 27 de diciembre), y también la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía. Estas disposiciones constituyen así un punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las comunidades (sentencia 179/1987, de 12 de noviembre). En consecuencia, el ejercicio de la competencia autonómica debe desenvolverse dentro del marco y los límites que establecen la Constitución y las mencionadas leyes; y, al mismo tiempo, la autonomía financiera de las comunidades autónomas no puede ser constreñida, reducida o limitada más allá de lo que exija el interés general y, a su servicio, el principio de coordinación.

Junto a ello hay que tener presentes distintos títulos competenciales previstos en la Constitución. Por un lado, hay que tener en cuenta la competencia estatal exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14 de la Constitución). Como ha señalado el Tribunal Constitucional (sentencia 14/1986, de 31 de enero), si bien tal título competencial no puede tener el sentido obstativo absoluto de las competencias autonómicas, tampoco entraña una disponibilidad competencial sin limitaciones, habiendo destacado las regulaciones uniformes referidas a aspectos básicos, pudiendo encontrarse preceptos de este carácter en la Ley general tributaria y en la Ley general presupuestaria. Precisamente la indicada sentencia, recaída en recurso de inconstitucionalidad contra

la Ley de principios ordenadores de la Hacienda vasca, puso de relieve regulaciones incompatibles con las indicadas previsiones, que califica de básicas, en materia de interés de demora, garantías, cautelas y medidas de aseguramiento. La constante referencia en la sentencia a la Ley general tributaria y a la Ley general presupuestaria como expresión de normas básicas es indicativa de que la autonomía financiera, desde una perspectiva general y desde la específica de la recaudación, encuentra unos límites o, en otros términos, unas directrices coincidentes que, por un lado, significan un apoderamiento de lo básico al Estado y, por otro, un ámbito de desarrollo y ejecución a las comunidades autónomas. La indicada Ley general tributaria es así punto de referencia principal.

Por otro lado, hay que tener en cuenta otros títulos competenciales de ámbito más general pero que también tienen un reflejo concreto en relación con la materia ahora estudiada. Es el caso del artículo 149.1.1 de la Constitución, con arreglo al cual corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales. Y del artículo 149.1.18 –en particular, la referencia a las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas–, que también fue invocado por el Tribunal Constitucional en la ya mencionada sentencia 14/1986 para compatibilizar la autonomía financiera de las comunidades autónomas con el designio de garantizar a los administrados un tratamiento común.

A la vista de las consideraciones anteriores, según concluye el mismo Dictamen del Consejo de Estado, no había obstáculo alguno para incorporar al RGR la distinción, que ya recogía el artículo 5 del RGR de 1990, entre aplicación directa del Reglamento en el caso de tributos cedidos y aplicación supletoria en el caso de tributos propios de las comunidades autónomas. De hecho, el artículo 49 de la Ley 21/2001, relativo a la gestión recaudatoria de las comunidades autónomas, establece: “1. Las comunidades autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior. 2. La gestión recaudatoria que realicen los servicios a que se refiere el apartado anterior, se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las comunidades autónomas las potestades atribuidas en la citada normativa del Estado.”

En consecuencia, la omisión en el RGR de las previsiones de los artículos 5 y 6 del anterior RGR de 1990 no supone alterar las conclusiones que se contenían en los mismos.

3.3. Ámbito temporal de aplicación

3.3.1. Entrada en vigor

Según su disposición final única, el RGR entró en vigor el 1 de enero de 2006.

Sin embargo, la LGT entró en vigor el 1 de julio de 2004, con lo que durante dieciocho meses hubo de aplicarse el RGR de 1990 en lo que no se opusiera a ella, según el apartado 2 de su disposición derogatoria única.

Esta discordancia entre la entrada en vigor de la norma legal y reglamentaria tiene su propio reflejo al establecerse el régimen transitorio del propio RGR.

3.3.2. Normas transitorias

Aparte de la ya citada regulación transitoria de la obtención de información, facultades y adopción de medidas cautelares en la gestión recaudatoria, el RGR establece las siguientes normas transitorias:

A) Derechos de traspaso: lo dispuesto en el RGR en relación con el embargo de los derechos de cesión del contrato de arrendamiento de local de negocio será aplicable al embargo de los derechos de traspaso en tanto estos subsistan (disposición transitoria primera del RGR).

B) Régimen transitorio del Reglamento general de recaudación: la disposición transitoria tercera establece las siguientes reglas:

1ª. Regla general: el RGR será de aplicación a los procedimientos iniciados a partir del 1 de julio de 2004 que no hayan finalizado a su entrada en vigor en cuanto a las actuaciones que se realicen con posterioridad a dicha entrada en vigor.

Por tanto, habrá de distinguirse: a) los procedimientos iniciados antes del 1 de julio de 2004, que se regirán por la LGT de 1963 y por el RGR de 1990, en su integridad, y b) los procedimientos iniciados a partir del 1 de julio de 2004, que se regirán por la LGT y por el RGR de 1990, en lo que no sea incompatible con ella, en las actuaciones realizadas antes del 1 de enero de 2006; y por el nuevo RGR en las actuaciones posteriores.

2ª. Enajenación de bienes: las actuaciones de enajenación de bienes continuarán rigiéndose por la normativa vigente antes de la entrada en vigor del RGR (1 de enero de 2006) cuando el acuerdo de enajenación mediante subasta, la autorización para la enajenación por concurso o el inicio del trámite de adjudicación directa se hayan producido antes de tal entrada en vigor.

3ª. Incumplimiento de aplazamientos y fraccionamientos: las consecuencias del incumplimiento de los acuerdos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos dictados antes de la entrada en vigor del RGR (1 de enero de 2006) serán las previstas en el RGR de 1990.

4ª. Denegación de aplazamientos: las notificaciones de los acuerdos de denegación de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones dictados antes de la entrada en vigor del RGR (1 de enero de 2006), relativos a aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones solicitados en período voluntario de ingreso, incluirán los plazos de pago y el cálculo de la liquidación de los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en los artículos 108 y 56.3.a) del RGR de 1990, respectivamente.

4. Órganos de recaudación

4.1. Introducción

Según su preámbulo, el RGR, respecto a los órganos de recaudación, ha evitado en la sección que los regula, y en el resto del articulado, la mención a órganos concretos, para poner el acento en la función y no en el órgano que la realiza y conseguir, de esta forma, una mayor flexibilidad frente a futuros cambios de organización. Debe tenerse en cuenta, además, que el Reglamento se aplica a distintas administraciones tributarias, y que éstas tienen facultades de organización autónomas que desarrollan en normas de diferente rango.

4.2. Administración del Estado

En cuanto a la Administración estatal, esta opción reglamentaria ha obligado a promulgar, en vísperas de la entrada en vigor del RGR, diferentes y prolijas disposiciones organizativas:

–Orden de Presidencia de 26 de diciembre de 2005 (BOE del 27), por la que se modifica la Orden de 11 de julio de 1997, por la que se reorganizan los servicios centrales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

–Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 26 de diciembre de 2005 (BOE del 30), sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, que ocupa catorce espesas páginas del diario oficial.

Con ello se da cumplimiento a la disposición adicional cuarta del RGR: “La norma de organización específica a que se refiere este reglamento deberá ser aprobada en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de su entrada en vigor y deberá efectuarse su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.”

De esta forma, la comprensión del Reglamento exige tener a la vista, además, la Ley general tributaria y, por lo que se refiere a la materia que aquí se examina, la norma de organización específica a la que se remiten todas las concretas atribuciones de competencias. De todas formas, es tal la complejidad de las normas organizativas, y tal su constante variabilidad, que a salvo la propia burocracia interesada, será raro encontrar a nadie que las lleve a conocer y comprender.

A manera de ejemplo, ha de señalarse que el mismo 1 de enero de 2006 ha entrado en funcionamiento efectivo la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que fue creada por la Orden de 13 de octubre de 2005, quedando suprimidas simultáneamente las oficinas nacionales de inspección y la Oficina Nacional de Recaudación. Tal Delegación tiene el rango de dirección adjunta, competencias en todo el territorio nacional y sede en Madrid, sin perjuicio de la existencia en otros

lugares de las unidades administrativas desconcentradas que se estimen necesarias. Poco más indicaba la Orden de octubre de 2005 y ha tenido que ser una Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria, de 26 de diciembre de 2005 (BOE del 31), la que no sólo concreta aspectos organizativos y funcionales, sino su propio ámbito de actuación, teniendo que dedicar a todo ello otras catorce páginas de la misma espesa prosa del diario oficial. Tal Delegación Central asume también competencias recaudatorias respecto de los llamados “grandes contribuyentes” adscritos a ella.

El Consejo de Estado, en el citado Dictamen núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, sobre el proyecto del propio RGR, entendió deseable un mayor grado de concreción del Reglamento en estos aspectos competenciales que evitase una indeseable situación de dispersión normativa contraria a la seguridad jurídica. En especial, hay determinados preceptos –en concreto, los relativos a los procedimientos que se inician a solicitud del interesado– en los que la indeterminación del órgano competente puede resultar problemática.

Para el Consejo de Estado, aun siendo acertada en líneas generales la opción seguida en el Reglamento –que permite asegurar una cierta estabilidad de sus previsiones, al menos en lo relativo a cuestiones competenciales– sería aconsejable alcanzar una mayor concreción en la determinación de los órganos ante los cuales deben presentarse las solicitudes y de los órganos competentes para tramitarlas y resolverlas, pues se trata de previsiones que afectan de modo directo a los interesados y que tienen una evidente repercusión en su esfera patrimonial. En última instancia, de lo que se trata es de evitar que la indeterminación del órgano competente pueda tener una incidencia negativa en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. Desde esta perspectiva y con independencia de las anteriores consideraciones, hay que subrayar la importancia de que se sea especialmente cuidadoso en la notificación de los distintos trámites y resoluciones, al efecto de que en ella se refleje adecuadamente el órgano al que debe dirigirse el particular o ante el que puede interponer el correspondiente recurso.

Cabe añadir que de la indeterminación del órgano competente nunca podrán derivarse consecuencias perjudiciales para el contribuyente, que deberá dirigir sus escritos y solicitudes al “órgano de recaudación de la AEAT competente”, y aquel órgano al que se presenten habrá de remitirlos al que resulte efectivamente competente (artículo 20 de la Ley de procedimiento administrativo).

4.3. Entidades locales

El RGR (artículo 8) se limita a disponer que corresponde a las entidades locales y a sus organismos autónomos la

recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida y se llevará a cabo:

a) Directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.

b) Por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria.

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

Serán, pues, las respectivas normas de atribución de competencias de las entidades locales y sus organismos autónomos los que establezcan las específicas competencias de cada órgano. En caso de convenio o delegación (artículo 7 del TRLHL) habrá de estarse a lo expresamente convenido o determinado.

Aquí tampoco de las normas de atribución de competencia ni de los convenios o delegaciones cabrá perjuicio alguno para el contribuyente. Alguna vez han tenido que declararlo así los tribunales. La sentencia de 23 de febrero de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección 1ª, recurso núm. 375/1994) tuvo que destacar, en un supuesto de notificación de una liquidación girada por delegación del propio Ayuntamiento de Sitges que modificó la numeración de policía de los inmuebles, que “tal circunstancia de delegación no puede, como parece insinuarse, ocasionar perjuicio alguno al interesado”. Se añadió al respecto que “La existencia de cualquier tipo o grado de diligencia, por ligero que fuera, e incluso simple curiosidad, por parte del notificador, debió impedir que las notificaciones fueran depositadas en un supuesto buzón de otro inmueble distinto del conocido hotel propiedad del recurrente, supuesto éste (‘dipositat a la bústia’) que aunque previsto en los llamados ‘justificantes de notificación’ no tiene un claro soporte legal ni reglamentario y que, en cualquier hipótesis, exigirá siempre, al menos, que la tal ‘bústia’ venga a nombre del destinatario de la notificación, pues lo contrario supondría dotar de una aleatoriedad más allá de lo razonable a esta materia de notificaciones”.

Por otra parte, y abundando en esta cuestión de los órganos de competencia, la disposición adicional primera del RGR establece que:

“1. Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las ciudades con Estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales se determinarán conforme a lo establecido en su normativa específica.

“2. Las referencias realizadas a órganos del Estado se entenderán aplicables, cuando sean competentes por razón de la materia, a los órganos equivalentes de las comunidades autónomas, ciudades con Estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.”

Será, pues, la “normativa específica” de las entidades locales la que habrá de determinar los órganos competentes en materia de recaudación. Tal normativa específica deberá, en su caso, integrarse en la correspondiente ordenanza fiscal general.

Tratándose de municipios de gran población, el artículo 135 de la LRBRL, añadido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, habilita al Pleno de aquellos municipios para crear, potestativamente, un órgano de gestión tributaria. Entre sus competencias se encuentran las de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales, así como las de la recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de Derecho público del ayuntamiento. La creación del órgano de gestión tributaria habrá de perseguir la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, que está inspirada en los órganos de gestión tributaria ya existentes en numerosas corporaciones locales, especialmente diputaciones, cuya experiencia ha de estimarse muy positiva. En cambio, plantean serios problemas, tanto de legalidad como de peligro para los derechos de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, la existencia de organismos privados con los que se contratara la gestión tributaria.

También puede plantear problemas la alusión que se hace en el transcrito apartado 2 de la disposición adicional primera del RGR a los “órganos equivalentes”, que no siempre existirán. Habrán de ser las respectivas ordenanzas las que lo precisen.

4.4. Comunidades autónomas

Como ha quedado reseñado, la disposición adicional primera del RGR es común a las comunidades autónomas y entidades locales. En cuanto a las comunidades autónomas, serán sus normas legales o reglamentarias las que contengan la “normativa específica” organizatoria y las que precisen los “órganos equivalentes”.

En cuanto a la recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos, el artículo 7 del RGR dispone que corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

- a) Directamente por las comunidades autónomas y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.
- b) Por otras entidades de Derecho público con las que

se haya formalizado el correspondiente convenio o en las que se haya delegado esta facultad.

- c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

5. Extinción y garantías de la deuda

5.1. Pago

Como es sabido, la principal novedad de la LGT es la ampliación en una quincena del plazo de pago en período voluntario de las deudas liquidadas por la Administración. Tal importante novedad no se reproduce en el RGR, que ha de remitirse a lo previsto en la LGT.

5.1.1. Pago en efectivo

En la regulación del pago de las deudas en efectivo, el RGR incorpora la regulación prevista en diferentes órdenes ministeriales para evitar la dispersión normativa en esta materia.

Según el artículo 34 del RGR, el pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en el propio RGR y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos *b)*, *c)* y *d)* en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos *b)*, *c)* y *d)*, que requerirán regulación expresa.

En consecuencia, las modalidades más novedosas de pago (mediante tarjeta de crédito y débito o mediante transferencia o domiciliación bancaria) exigen un requisito adicional: que expresamente se establezca en una norma tributaria. Tratándose de las entidades locales, esa norma tributaria podrá ser la correspondiente ordenanza. Además, habrán de seguirse los procedimientos que se dispongan en cada caso.

Por otra parte, el RGR mantiene la polémica previsión (artículo 34.5) de que las órdenes de pago dadas por el

deudor a las entidades de crédito u otras personas autorizadas para recibir el pago no surtirán por sí solas efectos frente a la Hacienda pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad o persona responsable del incumplimiento. Nótese que el precepto hace referencia a que las órdenes de pago no surtirán efecto “por sí solas”, lo que debe interpretarse, precisamente, en el sentido de que no basta, por sí sola, la orden de pago, pero si se produce y acredita la orden de pago, la suficiencia de fondos en la cuenta y la concurrencia de un problema informático en la oficina bancaria que impide la formalización del ingreso, hay que entender, por el contrario, que sí surtirá efectos frente a la Hacienda pública (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de diciembre de 2005, Sección 1ª, recurso número 1190/2001).

5.1.2. Otras formas de pago

Se incorporan al RGR normas sobre los siguientes medios de pago:

5.1.2.1. Mediante tarjeta de crédito y débito (artículo 36)

–Será admisible siempre que la tarjeta a utilizar se encuentre incluida entre las que, a tal fin, sean admitidas en cada momento por dichas entidades.

–El límite de los pagos a realizar vendrá determinado por el asignado por la entidad emisora individualmente a cada tarjeta y que, en ningún caso, podrá superar la cantidad que se establezca en la orden del ministro de Economía y Hacienda correspondiente por cada documento de ingreso, no pudiendo simultanearse, para un mismo documento de ingreso, con cualquier otro de los medios de pago admitidos.

–Los importes ingresados por los obligados al pago a través de tarjetas de crédito y débito no podrán ser minorados como consecuencia de descuentos en la utilización de tales tarjetas o por cualquier otro motivo.

–La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

De esta forma, el pago mediante tarjeta se establece para cantidades menores, que habrán de ser establecidas mediante orden (en las entidades locales, en la correspondiente ordenanza). No caben pagos parciales con tarjeta y otros por distintos medios. No se aplicarán descuentos y podrá establecerse la utilización por vía telemática.

5.1.2.2. Mediante transferencia bancaria (artículo 37)

Se considerará efectuado el pago en la fecha en que haya tenido entrada el importe correspondiente en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, quedando liberado desde ese momento el obligado al pago frente a la Hacienda pública por la cantidad ingresada.

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

5.1.2.3. Mediante domiciliación bancaria (artículo 38)

Los requisitos de este medio de pago son los dos siguientes:

a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito. En los términos y condiciones en que cada administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.

b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.

Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente. En aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a éste recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso. La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

También para la utilización de este medio de pago se exige una ulterior o adicional de los procedimientos para darle operatividad.

En el ámbito de las haciendas locales, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre de 2002, de reforma de la LHL, añadió un inciso final al segundo párrafo del artículo 9.1, con la siguiente redacción: “En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.”

El nuevo párrafo permite a las entidades locales, en particular, y en las condiciones que puedan prever las ordenanzas fiscales, establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que lleven a cabo cualquiera de las tres siguientes actuaciones: a) domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera; b) anticipen pagos, y c) realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

Se trata, como reza la justificación de la enmienda que propició la modificación legal, de “permitir a las entidades

locales, en uso de su autonomía, premiar las actuaciones de los contribuyentes que faciliten la gestión tributaria”.

La bonificación no podrá superar el cinco por ciento de la cuota y ha de referirse a alguna de las tres actuaciones reseñadas. La primera, relativa a la domiciliación bancaria de deudas de vencimiento periódico, no ofrece mayores problemas. Ya alguna ordenanza lo establecía indirectamente y fue estimado conforme a Derecho (ordenanzas del Ayuntamiento de Barcelona aprobadas el 24 de diciembre de 1990, cfr. STSJ de Cataluña de 22 de septiembre de 1993; Sección 1ª, recurso núm. 172/1991). En todo caso, la bonificación habrá de venir prevista en la correspondiente ordenanza fiscal, que tendrá que establecer las condiciones, materiales y formales, para poder disfrutarse de la bonificación.

El juicio de la expresada sentencia de 22 de septiembre de 1993 sobre este tipo de bonificaciones es extensible a otros casos: “Cualquier facilidad lícita que se ofrezca al contribuyente para el pago de sus tributos en período voluntario ha de recibirse no sólo como ajustada a derecho, sino como positiva desde un punto de vista de la eficacia recaudatoria que haga posible el principio constitucional del sostenimiento por todos de los gastos públicos. Todas las facilidades posibles e imaginables debieran desplegarse para que el contribuyente deseoso de cumplir sus obligaciones pudiera hacerlo con la máxima comodidad, y, en tal sentido, ya el preámbulo de la Instrucción general de recaudación aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de julio, explicaba que ‘sobre los medios de pago, se ha llegado a facilitar éste hasta los más extremos límites, de tal forma que cualquier deudor, por cualquier concepto y desde cualquier punto de la geografía nacional, sin necesidad de desplazarse para acudir a la caja del órgano recaudador, podrá cumplir con su obligación puntualmente y con toda comodidad’, destacando la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1986 que con ello se responde a una de las características ideales de la imposición, tal como las formuló hace dos siglos Adam Smith, y que, por otra parte, la economía, celeridad, eficacia y desconcentración (principios estos últimos constitucionalizados en el artículo 103) de la actividad administrativa se cumplen mejor, obviamente, con aquellas facilidades, que además descongestionan las oficinas gestoras. En definitiva, al hacerse posible en el precepto que nos ocupa el otorgamiento de una deducción, considerada como premio de cobranza, para aquellos casos en que se domicilie bancariamente el pago de determinadas deudas tributarias no se está sino aplicando correctamente preceptos constitucionales.”

5.2. Supuesto de tributos incompatibles

El artículo 42 del RGR es totalmente novedoso, como novedosa es la regulación en el artículo 62.8 de la LGT del supuesto de tributos incompatibles que se examina.

Según el preámbulo del RGR, éste describe las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, en las que se pone el acento en la protección de la persona o entidad que pueda verse perjudicada por la doble liquidación administrativa, a la vez que se regula el cauce de coordinación entre las administraciones públicas implicadas.

El citado artículo 62.8 de la LGT parte del supuesto de que se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto. Se exige adicionalmente que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. La consecuencia legal es la suspensión total o parcialmente, sin aportación de garantías, del ingreso de la deuda del obligado tributario.

El informe sobre el borrador de la LGT califica a esta novedad de relevante. Se trata de una suspensión del ingreso de las deudas, sin necesidad de aportación de garantías, motivada por el ingreso en otra administración o por el hecho de haber soportado la repercusión de un tributo incompatible con aquél que ha originado la deuda así suspendida.

Es una previsión que afecta, sobre todo, a aquellos casos en los que, habiéndose pagado la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o habiendo soportado la repercusión del impuesto sobre el valor añadido, la Administración que gestiona el otro impuesto (estatal o autonómica según los casos) practica una liquidación por el mismo.

En tales situaciones, constituye un logro la previsión de esta norma, que permite diferir el pago de estas deudas hasta que se resuelvan los eventuales recursos que se interpongan. Ella permite paliar perjuicios graves que se le estaban causando a los obligados tributarios, tal y como había puesto de manifiesto el Consejo de Defensa del Contribuyente en alguna de sus propuestas.

Aunque el señalado en el expresado informe sea el supuesto paradigmático de aplicación de esta novedad legal, es lo cierto que la misma viene redactada en términos de generalidad. También estaremos ante un supuesto de incompatibilidad cuando ésta se haya provocado por un conflicto territorial en torno a un mismo tributo o de varios de naturaleza análoga. Pueden existir en tal sentido casos de incompatibilidad entre corporaciones locales. Por ejemplo, el artículo 61.4 del TRLHL regula la tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles en el caso de que el bien estuviera sito en varios términos municipales (“En caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos

municipales se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal”).

Este supuesto de tributos incompatibles por una misma operación se contempla también en el artículo 67 de la LGT, que, en sede de prescripción de devolución de ingresos indebidos, dispone que en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

El artículo 42 del RGR regula en detalle las actuaciones a seguir en los supuestos del artículo 62.8 y una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente. El órgano competente será el correspondiente administrativo, si lo hubiera previsto, y, en su defecto el judicial que conozca de los recursos.

Las actuaciones a seguir dependerán de si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar o en segundo lugar:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, la consecuencia es simple: se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Por el contrario, si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, las actuaciones son prolijas, debiéndose distinguir:

1º. Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción.

No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos: a) cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente, y b) cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2º. Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá en función del caso de que se trate: a) en el

caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial; b) en el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1º anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada, y c) en el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1º anterior.

Además, y en todo caso, la Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

Esta extinción no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.

5.3. Aplazamiento y fraccionamiento

5.3.1. Novedades en la LGT y en el RGR

En la regulación del aplazamiento en el artículo 65 de la LGT merecen destacarse dos cuestiones:

a) Que aportándose como garantías el aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca, el aplazamiento devengará únicamente intereses legales y no los de demora tributarios.

b) Que se contempla la obligatoriedad de paralización de las actuaciones de enajenación de bienes cuando el aplazamiento se haya solicitado en período ejecutivo.

En el preámbulo del RGR se resaltan las siguientes novedades:

a) Se incluyen reglas de inadmisión de las solicitudes y, para el caso de admisión, se regulan de forma detallada los efectos de la falta de subsanación de los requisitos de la garantía y de la inatención del requerimiento, de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento y, en caso de que se haya concedido, de la falta de formalización de la garantía y de la falta de pago en los plazos otorgados.

b) Se desarrolla lo dispuesto en la LGT en materia de garantías en aplazamientos y fraccionamientos, en particular, lo referente a la adopción de medidas cautelares

en sustitución de garantías.

c) También se regula el reembolso del coste de las garantías prestadas para el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda declarada improcedente.

5.3.2. Particularidades en cuanto a los intereses de aplazamientos concedidos por las entidades locales

El artículo 10 del TRLHL, sobre recargos e intereses de demora, dispone en su párrafo segundo que cuando las ordenanzas fiscales así lo prevean, no se exigirá interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos que prevea la ordenanza, siempre que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva y que el pago total de éstas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo.

Se trata de un añadido que se introdujo al precepto por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre de 2002, de reforma de la LHL, en cuya virtud se permite la no-exigencia de interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que lo prevean así las ordenanzas fiscales, que habrán de establecer las correspondientes condiciones y términos.

2º. Que el aplazamiento o fraccionamiento hubieran sido solicitados en período voluntario.

3º. Que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.

4º. Que el pago total de las mismas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo.

La justificación de la enmienda que propició esta modificación legal residió en “facilitar el fraccionamiento del pago en los tributos locales, en términos análogos al pago fraccionado del impuesto sobre la renta de las personas físicas”.

El nuevo precepto vino a precisar los requisitos y presupuestos que, como limitaciones, se imponen a las facultades de los entes locales en materia de aplazamientos y fraccionamientos respecto de la no-exigencia de intereses de demora, que anteriormente se contenían en el artículo 6.4 del RGR de 1990. Estas concretas previsiones del artículo 10 del TRLHL terminan con cualquier incertidumbre normativa al respecto (cfr. J. Pagès i Galtés: “El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por ordenanza fiscal”, en *Tributos Locales*, núm. 30, junio de 2003, p. 13-33).

5.3.3. Reglas de inadmisión (artículo 47 del RGR)

Serán inadmitidas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en los siguientes casos:

a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la

solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos regulados en el artículo 305 del Código penal, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento de comprobación o investigación.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo b) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, esta última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

Por otra parte, la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada (*rebus sic stantibus*) y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos y contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

5.3.4. Efectos de falta de subsanación

La regulación del RGR es muy prolija en orden a las consecuencias de la falta de subsanación de los defectos advertidos en plazo que ha de concederse:

a) El artículo 46.6 se refiere a la falta en la solicitud de los requisitos y documentos necesarios: la no-subsanación produce el efecto de tener por no presentada la solicitud y su archivo sin más trámite. A partir de ahí se detallan las respectivas consecuencias: si la solicitud se hubiese presentado en período voluntario y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad; se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio; si el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

b) El artículo 48.4 hace referencia al caso de que la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente: se requerirá para subsanación, y de no producirse, procederá la denegación de la solicitud.

c) Según el artículo 48.7, transcurrido el plazo de dos

meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias dependerán de momento de la presentación de la solicitud: si lo fue en período voluntario, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del período ejecutivo, con la correspondiente liquidación de intereses de demora; si la solicitud fue presentada en período ejecutivo, deberá continuar el procedimiento de apremio.

d) El artículo 52.4 regula las consecuencias de la resolución denegatoria, distinguiendo de nuevo según el momento de presentación de la solicitud: si lo fue en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la LGT; si lo fue en período ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

e) Por fin, el artículo 54 regula detalladamente los efectos en caso de falta de pago en cuatro supuestos diferentes: 1) en general, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago; 2) en los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones; 3) si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, y 4) en los supuestos de aplazamiento o de fraccionamiento con dispensa parcial de garantía o de insuficiencia sobrevinida de las garantías en su día formalizadas, en que no será necesario esperar a su ejecución para proseguir las actuaciones del procedimiento de apremio.

5.3.5. Garantías en general

Es novedosa la previsión del artículo 48.1 del RGR de que cuando el solicitante del aplazamiento o fraccionamiento sea una administración pública no se exigirá garantía. Se trata de aplicar en esta materia el principio legal general.

Por el contrario, el RGR mantiene dos previsiones del RGR del 1990, lo que ha resultado polémico:

a) La garantía cubrirá el importe de la deuda en período voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un veinticinco por ciento de la suma de ambas partidas (artículo 48.2)

b) La vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados (artículo 48.5)

Las objeciones a la primera de estas previsiones son diversas. En primer lugar, tal porcentaje no se exige ya ni en las reclamaciones económico-administrativas ni ante los tribunales de justicia, careciendo de base legal, pues el Tesoro quedará cubierto del perjuicio financiero deri-

vado del aplazamiento o fraccionamiento mediante la percepción de los correspondientes intereses. En parecido sentido, se ha afirmado que esta exigencia carece de todo fundamento, pues no tiene función compensatoria –que ya desempeña el interés de demora (el cual supone un incremento del veinticinco por ciento sobre el interés legal)– ni tiene una finalidad disuasoria, al no concurrir habitualmente en la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento motivaciones de temeridad que sí son más frecuentes en los recursos. Por fin, cabría invocar también que se infringe el principio de proporcionalidad cuyo respeto en todo caso se predica por el artículo 96.1 de la Ley de procedimiento administrativo común en todos los medios de ejecución forzosa de las administraciones públicas.

Realmente, el fundamento de tal previsión no es sino perpetuar lo que anteriormente disponía el artículo 52.4 del RGR de 1990, que carece de cualquier justificación en economías que hayan superado las épocas de alta inflación. Incluso el Dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de RGR sostiene que “en el contexto económico actual, sin embargo, no parecen existir razones que justifiquen la inclusión de una cobertura adicional tan elevada por lo que, en línea con la observación formulada por la AEB, podría establecerse un porcentaje equivalente al recargo (veinte por ciento) o incluso inferior”. En todo caso, debe estimarse que una previsión de esta naturaleza no puede introducirse o mantenerse en una norma reglamentaria sin el necesario apoyo legal.

Análogas razones deben llevar a rechazar que el RGR mantenga la previsión de que la vigencia de la garantía exceda al menos de seis meses. El plazo es manifiestamente excesivo y sólo puede entenderse en casos de notorio funcionamiento anormal del servicio recaudatorio.

5.3.6. Medidas cautelares

Según el artículo 49.1 del RGR, cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias, en dos casos concretos: a) si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor, o b) cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el

embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 y los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor.

5.3.7. Dispensa de garantías

Los supuestos de dispensa de las garantías para los aplazamientos y fraccionamientos no están regulados en el RGR, sino en el artículo 82.2 de la LGT: podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se establezca en la normativa tributaria (actualmente, Orden de 30 de enero de 2003: 6.000 euros y período voluntario). Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Las precisiones del artículo 50 del RGR a destacar son las siguientes: en el supuesto b) anterior, único al que se refiere el Reglamento, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquéllos como garantía.

Concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado durante el período a que aquél se extiende a comunicar al órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado. Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse ésta y el plazo para su formalización. En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repariesen beneficios, con anterioridad al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

5.3.8. Reembolso del coste de las garantías

Es una novedad la previsión en el artículo 48.10 del RGR de que el reembolso del coste de las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de una deuda o sanción tributaria, cuando dicha deuda o sanción sean declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme, se tramite y resuelva de acuerdo con lo establecido para el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto impugnado. También se reembolsarán los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías.

5.4. Compensación

Según el preámbulo del RGR, en materia de compensaciones, se señalan los efectos de la inatención a los requerimientos de subsanación y de la denegación de forma similar a lo establecido para los aplazamientos y fraccionamientos (artículo 56.3). También se matiza que el acuerdo de compensación es declarativo, como así lo establece el artículo 72.3 de la LGT.

Los aspectos fundamentales de la regulación de la compensación que contenía el RGR de 1990 han sido incorporados a la regulación de la LGT, sin que se aprecien novedades destacables.

5.5. Extinción de deudas de las entidades de Derecho público mediante deducciones sobre transferencias

Según el preámbulo del RGR, en la sección dedicada a otras formas de extinción de la deuda, se incluye, al igual que en la Ley, la extinción de deudas de las entidades de Derecho público mediante deducciones sobre transferencias, que no es una forma de compensación sino un supuesto específico de extinción de deudas.

Del artículo 60 del RGR, resulta que este procedimiento será subsidiario de la compensación (ha de comprobarse previamente la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio).

Por otra parte, el artículo 70.4 del RGR, la regular la providencia de apremio, dispone que: "En el caso de deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las comunidades autónomas, entidades locales, organismos autónomos y otras entidades de Derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudir, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias."

Pese al tenor literal del precepto, debe entenderse que los procedimientos de compensación de oficio y de deducción sobre transferencias son prioritarios (de la misma manera que la compensación es prioritaria a la deducción, según el citado artículo 60 del RGR). La posi-

bilidad de proceder al embargo de bienes en los supuestos no excluidos ha de ser, por ello, subsidiaria. En todo caso, no dejará de plantear importantes problemas.

5.6. Garantías de la deuda

La principal novedad del RGR en materia de garantías de la deuda radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria al haber configurado la LGT al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario.

Dispone al efecto el artículo 67.1 del RGR que para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la LGT.

La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.

6. Procedimiento de apremio

6.1. Providencia de apremio

Según el artículo 70.1 del RGR, la providencia de apremio es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago. Como es sabido, ya la reforma de la LGT de 1995 prescindió de las certificaciones de descubierto.

La providencia de apremio deberá contener:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago.

b) Concepto, importe de la deuda y período al que corresponde.

c) Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en período voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.

d) Liquidación del recargo del período ejecutivo.

e) Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT.

f) Advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del diez por ciento, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del veinte por ciento y de los intereses de demora que se deven-

guen hasta la fecha de cancelación de la deuda.

g) Fecha de emisión de la providencia de apremio.

Son órganos competentes para dictar la providencia de apremio los que establezca la norma de organización específica. En caso de que se asuma mediante convenio la recaudación ejecutiva de deudas de otras administraciones públicas, la providencia de apremio será dictada por el órgano competente de dichas administraciones.

Es en la LGT donde se contienen los motivos de impugnación contra la providencia de apremio y las diligencias de embargo, así como la flexibilización del orden de embargo.

La LGT establece en su artículo 167.3 que contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Según el artículo 170.3 de la LGT, contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

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.

Ambas previsiones legales son de una importancia práctica trascendental, pues son muchos los casos en que, pese a estar correctamente notificados el acto o la liquidación, éstos son consentidos, pero se pretende su impugnación con motivo del apremio o del embargo. Se desconoce así que en la impugnación de la procedencia misma de la vía de apremio y de los consiguientes actos ejecutivos del procedimiento de apremio rige, inexorablemente, el principio preclusivo en cuanto a las impugnaciones posibles. La notificación en legal forma de los actos precedentes y la consiguiente firmeza en caso de no-impugnación, excluye, en cuanto que precluye la correspondiente posibilidad, la impugnación de los actos posteriores por motivos correspondientes a los anteriores. Así, de la misma forma que, notificada en forma la liquidación tributaria y consentida la misma, precluye la posibilidad de impugnarla con motivo de la apertura del procedimiento de apremio, la sucesiva notificación de los actos ejecutivos (embargo, subasta, etc.) no puede, en ningún caso, reabrir los plazos impugnatorios de actos o actuaciones anteriores, ya

sean liquidaciones tributarias o cualquier otro acto administrativo en virtud del cual hubiere de satisfacerse cantidad líquida.

En cuanto al orden de embargo, dispone el artículo 169.2 de la LGT que si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por orden que se señala en el mismo precepto.

6.2. Desarrollo del procedimiento de apremio

Destacan las siguientes previsiones reglamentarias.

6.2.1. Interés de demora del período ejecutivo (artículo 72.5 del RGR)

Según este precepto, "en el ámbito de competencias del Estado no se practicará liquidación por intereses de demora cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a la cifra que por orden fije el ministro de Economía y Hacienda como mínima para cubrir el coste de su exacción y recaudación".

Como ha quedado señalado, la Orden de 27 de diciembre de 2005 (BOE del 29) establece que no se practicará liquidación de intereses de demora del período ejecutivo cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a 30 euros.

Pero tanto el precepto reglamentario como la Orden ciñen esta regla al "ámbito de competencias del Estado". Por tanto, las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer una cantidad distinta, en relación con sus propios costes de exacción y recaudación. Por tanto, el criterio de la contestación a la consulta núm. 231/2002, de la Dirección General de Tributos, de 13 de febrero de 2002, más arriba mencionado, ha de entenderse que ha quedado en todo caso sin efecto.

6.2.2. Suspensión (artículo 73)

El RGR se remite a las normas de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Además, cuando el interesado demuestre la existencia de error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que ésta ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir su pago, se le notificará la suspensión de las actuaciones del procedimiento de apremio en tanto se dicte el acuerdo correspondiente. Cuando la apreciación de las citadas circunstancias no sea competencia del órgano de recaudación que haya

recibido la solicitud de suspensión, éste podrá suspender las actuaciones y dará traslado al órgano competente. Este último informará al órgano de recaudación que estuviera tramitando el procedimiento de apremio sobre la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas.

La resolución que se adopte se notificará al interesado comunicándole, en su caso, la continuación del procedimiento de apremio.

6.2.3. Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito (artículo 79)

No hay novedades destacables.

6.3. Enajenación de los bienes embargados

El RGR ha introducido una serie de novedades con el objeto de agilizar el procedimiento, adaptarlo a las nuevas tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas y mejorar la concurrencia en la venta de los bienes embargados:

1) El tipo inicial de subasta se mantiene en el importe de la valoración, salvo que existan cargas. Las novedades del artículo 97 del RGR respecto de su antecesor el artículo 139 del RGR de 1990 se contraen, en primer lugar, a una más detallada regulación acerca de la subsistencia o modificación por pagos posteriores de las cargas inscritas: en el anterior Reglamento únicamente se mencionaba la investigación de esta circunstancia, mientras que ahora se detalla qué órgano de recaudación podrá dirigirse a los titulares de los créditos inscritos anteriores para que informen sobre su subsistencia y su actual cuantía, los cuales deberán indicar con la mayor precisión si el crédito subsiste o se ha extinguido por cualquier causa, y en caso de subsistir, la cantidad que queda pendiente de pago, la fecha de vencimiento y los plazos y condiciones en que el pago deba efectuarse. Si el crédito estuviera vencido y no pagado, se informará también de los intereses moratorios vencidos y de la cantidad a la que asciendan por cada día de retraso y la previsión para costas.

En segundo término, el RGR contiene una más detallada y didáctica regulación del tipo para la subasta que será, como mínimo, el siguiente: a) si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración; b) si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores: primero si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado, y segundo si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor establecido al bien, o la valoración del bien si lo supera.

2) Se aclara el concepto de acuerdo de enajenación:

según el artículo 101.1 del RGR, el órgano de recaudación acordará la enajenación mediante subasta de los bienes embargados que estime bastantes para cubrir suficientemente el débito perseguido y las costas del procedimiento y se evitará, en lo posible, la venta de los de valor notoriamente superior al de los débitos, sin perjuicio de que posteriormente autorice la enajenación de los que sean precisos.

El acuerdo de enajenación deberá contener los datos identificativos del deudor y de los bienes a subastar, y señalará el día, hora y lugar en que se celebrará la subasta, así como el tipo para licitar.

El mismo acuerdo indicará, en su caso, la posibilidad de participar en la subasta por vía telemática, puesto que conforme al artículo 100.4, los interesados podrán participar en los procedimientos de enajenación de los bienes embargados a través de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos que se aprueben por el órgano competente.

3) Se establecen algunas reglas nuevas en materia de notificación de dicho acuerdo de enajenación (artículo 101.2): se sigue notificando al deudor (ahora denominado *obligado al pago*) y a su cónyuge, pero a éste no en todo caso, sino sólo cuando se trate de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual. Además de los acreedores hipotecarios y pignoratícios, se añade la cláusula general de los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto.

Se añaden también dos precisiones: en caso de existir, se notificará a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar. Y en caso de subastas de derechos de cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, se notificará también al arrendador o administrador de la finca, con los efectos y requisitos establecidos en la Ley 24/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos.

4) Se elimina el límite temporal para el examen de los bienes objeto de subasta: en el RGR/1990 se señalaba que el examen sólo podía realizarse hasta el día anterior al de la subasta, precisión que ahora desaparece.

5) Se introducen novedades en cuanto a la constitución del depósito y el pago del precio, ya que, aunque sigue estableciéndose en un veinte por ciento, existe la posibilidad de reducirlo a un diez por ciento. A tal efecto, el artículo 101.4.e) se limita a señalar que de forma motivada podrá reducirse este depósito hasta un mínimo del diez por ciento.

El depósito deberá constituirse mediante cheque que cumpla los requisitos reglamentarios, por vía telemática a través de las entidades colaboradoras adheridas o por cualquier medio que se habilite al efecto.

6) La norma prevé la posibilidad de efectuar pujas en

sobre cerrado, de forma automática, personales y de forma telemática, estableciendo las reglas de preferencia entre ellas. Las reglas actuales (artículo 104.4) son las siguientes: En caso de existencia de ofertas en sobre cerrado o por puja automática se procederá respecto de ellas como sigue: a) la Mesa sustituirá a los licitadores en la forma prevista al efecto y pujará por ellos sin sobrepasar el límite máximo establecido en cada oferta; b) si hay más de una oferta en sobre cerrado o por puja automática, podrá comenzar la admisión de posturas a partir de la segunda más alta de aquellas; c) si una postura no coincide con el importe de un tramo, se considerará formulada por el importe del tramo inmediato inferior, y d) los licitadores en sobre cerrado o por puja automática podrán participar personalmente en la licitación con posturas superiores a las inicialmente presentadas.

En caso de que coincidan en la mejor postura varias de las ofertas presentadas en sobre cerrado y con puja automática, se dará preferencia en la adjudicación a la registrada en primer lugar. Si concurren en la postura con una presentada presencialmente o con una presentada por vía telemática durante la realización de la subasta, se dará preferencia a la presentada en sobre cerrado o con puja automática.

7) Además, se prevé que cuando la participación en la subasta se lleve a cabo en virtud de la colaboración social pueda cederse el remate a un tercero.

Esta colaboración viene prevista en el artículo 100.5: La Administración tributaria, en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos, podrá instrumentar acuerdos con instituciones u organizaciones representativas de entidades del sector de la mediación en el mercado inmobiliario o con las propias entidades, que tengan por objeto su participación en los procedimientos de enajenación de bienes que se realicen en el procedimiento de apremio. Cuando la participación en la subasta se lleve a cabo en virtud de esta colaboración social, el licitador, en el momento de su acreditación, podrá manifestar que en el caso de resultar adjudicatario se reserva el derecho a ceder dicho remate a un tercero para que el documento público de venta pueda otorgarse directamente a favor del cesionario (artículo 103.4).

6.4. Tercerías

Las novedades en materia de tercerías se centran en tres previsiones añadidas a la anterior regulación, que se mantiene en lo demás.

6.4.1. Explícita regulación del eventual trámite de subsanación (artículo 119.1.II)

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de recla-

mación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

6.4.2. Inadmisión de segunda o ulterior tercería

Se inadmitirá la segunda o ulterior tercería fundada en títulos o derechos que poseyera el tercerista al tiempo de formular la primera (artículo 119.2).

La tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este Reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago.

La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes o derechos al ejecutante, después de que éste adquiera su titularidad conforme a lo dispuesto en la legislación civil.

El acuerdo de inadmisión deberá ser notificado al tercerista y al obligado al pago. Contra dicho acuerdo no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.

6.4.3. Efectos de la estimación de la reclamación de tercería (artículo 121)

Son los siguientes:

–Si la tercería fuera de dominio, la estimación de la reclamación determinará el levantamiento del embargo acordado sobre los bienes o derechos objeto de la reclamación, salvo en el supuesto de que se hubiera acordado previamente su enajenación por no haber podido conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora; en este caso, le será entregado al reclamante el producto obtenido en aquella con la oportuna liquidación del interés legal a su favor sobre la cantidad percibida calculado desde la fecha de consignación del depósito y hasta la ordenación del pago.

–Si la tercería fuera de mejor derecho, la estimación de la reclamación determinará la entrega al reclamante del producto obtenido en la ejecución, una vez deducidos los costes necesarios para su realización en el procedimiento administrativo de apremio.

7. Procedimiento frente a responsables y sucesores

7.1. Responsables

El procedimiento frente a los responsables se regula en los artículos 174 a 176 de la LGT. El RGR precisa y desarrolla tres concretas cuestiones reguladas en la norma

legal.

7.1.1. Declaración de responsabilidad (artículo 124)

Se contienen precisiones de mero detalle:

1) El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

Según el artículo 174.3 de la LGT, el trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

La LGT, sin embargo, no precisa la duración de tal trámite de audiencia, haciéndolo el RGR: será de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Tampoco regula la LGT el plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento; será, según el RGR, de seis meses.

2) Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

Se establece, pues, la incomunicabilidad entre los responsables de las solicitudes tanto de aplazamiento o fraccionamiento como de suspensión del procedimiento de recaudación.

3) Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable.

La regla reglamentaria es consecuencia de la distribución competencial que efectúa el artículo 174.2 de la LGT: en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

El RGR establece esta regla para el supuesto especial de un procedimiento iniciado por los órganos liquidatorios que no termina antes del vencimiento del período

do de voluntario de pago, que es el determinante de su competencia. En tal hipótesis, el RGR ha optado por concluir tal procedimiento, sin perjuicio de iniciarse uno nuevo por los órganos recaudatorios, si bien manteniendo su validez lo actuado anteriormente.

4) Según el artículo 174.5 de la LGT, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

A estos efectos, según añade el RGR, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza.

5) En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquéllos, a los efectos previstos en el artículo 41 de la LGT

6) Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro.

7.1.2. Certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas (artículo 125)

Los artículos 42.1.c) y 175.2 de la LGT regulan la limitación de responsabilidad de los adquirentes de la titularidad de explotaciones y actividades económicas.

Según resulta del primero de los preceptos legales citados, serán responsables solidarios los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Esta responsabilidad no es aplicable: a) a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad; b) a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo

39, y c) a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

El propio artículo 42.1.c) establece el alcance de la responsabilidad: a) cuando resulte de aplicación lo previsto en el artículo 175.2, la responsabilidad se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho precepto, y b) cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Pues bien, de acuerdo con dicho artículo 175.2 de la LGT, el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria examinada, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de tal responsabilidad solidaria.

Esta ya de por sí prolija regulación se completa con lo establecido en el artículo 125 del RGR.

7.1.2.1. Contenido de las certificaciones

Deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

7.1.2.2. Solicitud previa a la adquisición

No producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate.

Es una consecuencia del tenor legal, referido a “el que pretenda adquirir la titularidad”.

7.1.2.3. Administración competente

La exención o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surtirá efectos únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación.

7.1.2.4. Falta de solicitud de la certificación

Cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Esta última precisión pone de manifiesto toda la importancia de la certificación examinada: si se pide, en la certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación, y la responsabilidad alcanzará sólo a las deudas, sanciones o responsabilidades que consten en la certificación (las liquidadas o impuestas); por el contrario, si no se pide la certificación, la responsabilidad alcanza a todos estos conceptos, hayan sido liquidadas o impuestas o se haga con posterioridad.

7.1.3. Certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios (artículo 126)

El supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.f) de la LGT ha dado lugar, sin duda, a las mayores polémicas y problemas prácticos derivados de la nueva Ley general tributaria.

Producida la entrada en vigor de la LGT sin desarrollo reglamentario específico, aquellas instituciones que como ésta eran novedosas plantearon de inmediato problemas.

Se trata de la responsabilidad subsidiaria que puede exigirse a quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

Este supuesto de responsabilidad no será de aplicación a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado con anterioridad al 1 de julio de 1994 (disposición transitoria 1.3 de la LGT).

La Resolución 2/2004, de 16 de julio, de la Dirección General de Tributos, intentó aclarar los siguientes extremos.

7.1.3.1. Concepto de actividad económica principal

En base a las paralelas previsiones contenidas en el Estatuto de los trabajadores y en la Ley general de la Seguridad Social, así como a la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, debe entenderse que este concepto ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse *a priori*, con carácter general, que dentro de dicho concepto de "actividad económica principal" se incorporen las de carácter complementa-

rio a las que integran el ciclo productivo.

Como complemento de lo anterior, ha de estarse al concepto de objeto social, como definidor, *a priori*, de la "actividad económica principal".

7.1.3.2. Emisión del certificado específico que se regula en la norma

La responsabilidad no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. Dicha emisión, o su denegación, se producirá en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista.

La falta de emisión del certificado en plazo tendrá eficacia frente al pagador (comitente) y determinará la exoneración de responsabilidad para el mencionado pagador.

En relación con las personas o entidades que inicien una actividad económica, respecto de las cuales no existe una posibilidad efectiva de comprobación por parte de la Administración tributaria de su estado de cumplimiento en lo que se refiere a la obligación principal definida en la Ley general tributaria, la emisión del certificado específico se fundamentará en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales inherentes a su creación y constitución.

La entrada en vigor del RGR subsana la falta de desarrollo reglamentario de este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria. Su artículo 126 regula los siguientes aspectos:

1. Actividad económica principal

Se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva.

2. Certificado y obligaciones tributarias

Para la emisión del certificado se entenderá que el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes siete circunstancias:

1. Estar dado de alta en el impuesto sobre actividades económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto, y en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en cualquier caso.

2. Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades o el impues-

to sobre la renta de no residentes.

3. Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondientes a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.

4. Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del impuesto sobre el valor añadido.

5. Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información de los artículos 93 y 94 de la LGT.

6. No mantener con el Estado deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.

7. No tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.

Las circunstancias indicadas en los párrafos 2 a 5 se referirán a autoliquidaciones o declaraciones cuyo plazo de presentación hubiese vencido en los doce meses precedentes al mes inmediatamente anterior a la fecha de la certificación.

7.1.3.3. *Solicitud de certificado*

En la solicitud del certificado específico deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos. En caso de que sean varios los pagadores, se harán constar los datos identificativos de todos ellos, sin perjuicio de que se emita un certificado individual por cada uno.

La Administración tributaria establecerá mecanismos mediante los cuales se posibilite el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, por parte del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud.

7.1.3.4. *Plazo*

El certificado o su denegación deberá quedar a disposición del interesado en el plazo de tres días. Dicho plazo será de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades. Cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios, el plazo será de seis meses.

Dichos plazos se contarán desde la fecha de recepción de la solicitud por parte del órgano competente para su emisión, que será el que se determine en la norma de organización específica.

El solicitante podrá entender emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca, pudiendo obtener de la Administración tributaria comunicación acreditativa de

tal circunstancia, que habrá de emitirse de forma inmediata.

7.1.3.5. *Falta de emisión del certificado*

La falta de emisión del certificado acreditada por dicho documento tendrá eficacia frente al pagador y determinará la exoneración de responsabilidad para el que, con tal condición, figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista.

Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el período de doce meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Tendrá la consideración de pago la aceptación de efectos cambiarios durante el período a que hace referencia el párrafo anterior, aun cuando el vencimiento de aquellos se produzca con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

7.2. *Sucesores*

7.2.1. *Introducción*

El texto originario de la Ley general tributaria de 1963 no contenía norma alguna referente a la sucesión *mortis causa* de las obligaciones tributarias, quizás por entender que la remisión genérica al Derecho común de su artículo 9.2 era suficiente para comprender tales obligaciones dentro de la sucesión, regulada en el Código civil o en las legislaciones forales o especiales correspondientes.

La Ley 10/1985 introdujo una referencia explícita en el artículo 89.3, del siguiente tenor: "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de los que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones." La referencia, aparte lo errático de su sistemática, dentro de la regulación de las infracciones tributarias, no entraba en los problemas procedimentales derivados de la transmisión, que no siempre cabe resolver por la remisión a la legislación civil.

Las normas recaudatorias tampoco solucionan estos problemas relativos al procedimiento a seguir en los casos de sucesión *mortis causa* de los contribuyentes u obligados tributarios en general.

En la práctica, se suele prescindir de cualquier trámite y se continúa el procedimiento recaudatorio como si el deudor viviera, ignorando su fallecimiento y la posible existencia de herederos. Tal actuación mereció ya por la STS de 30 de diciembre de 1985 la tacha de nulidad de pleno derecho, haciendo constar el alto tribunal que los privilegios procedimentales de que goza la Administración para el cobro de sus deudas no pueden desconocer las normas que regulan ese procedimiento privilegiado.

Otro buen ejemplo es el examinado en la sentencia

del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 323/2001, de 6 de abril de 2001, en que el recurrente, como heredero de su padre fallecido el 1 de enero de 1992, presentó en tiempo y forma la autoliquidación por IRPF del ejercicio de 1991, haciendo constar que firmaba en tal condición. Girada liquidación paralela, se dirigió al domicilio del difunto, presentándose posteriormente por el heredero escrito manifestando que había hallado la citada liquidación e impugnándola, solicitándose se le notificara en su propio domicilio. La Administración desestimó la solicitud por extemporánea, abrió la vía de apremio y continuó efectuando las liquidaciones en el domicilio del difunto.

En el supuesto la cuestión se complica por las obligaciones ya no materiales de pago de las deudas tributarias por los herederos y sucesores, sino por las obligaciones formales de autoliquidación de los tributos pendientes. Sobre esta cuestión no hay norma alguna en la legislación actual, planteando serios problemas prácticos, pues, en teoría, cualquier heredero, y cualquiera que sea la forma y momento del fallecimiento del causante, estaría obligado a cumplir los mismos deberes formales del causante y en los mismos plazos, bajo la amenaza de sanciones y, en todo caso, del devengo del fatídico recargo de apremio. Desde luego, las sanciones serían sólo por las infracciones propias del heredero (las del causante no se transmiten), y vendrían excluidas siempre que no se apreciara la imprescindible culpabilidad. Pero el recargo de apremio se configura automáticamente en nuestro ordenamiento, sin necesidad de culpabilidad, lo que puede dar lugar a situaciones por completo inadmisibles en un Estado de derecho.

Tal es el caso de la sentencia citada: pese a hacerse constar la condición de heredero de quien suscribe la autoliquidación por IRPF y la fecha de fallecimiento del causante, la liquidación paralela ignora esa circunstancia y se gira a nombre del fallecido y a su domicilio, como si se mantuviera en vida. Y cuando el heredero presenta la correspondiente impugnación, se desestima por extemporánea, se abre la vía de apremio y se siguen efectuando las notificaciones en el domicilio del difunto, con total ignorancia de las normas reglamentarias que han quedado transcritas. Ni siquiera el Tribunal Económico Administrativo Regional corrigió tal desatino procedimental, obligando a un recurso contencioso-administrativo.

Por otra parte, todo el sistema de verificación-inspección de los tributos, e incluso el de pagos a cuenta/retenciones y posibles devoluciones, suscita en la práctica graves problemas cuando de aplicar las normas estrictamente civiles sobre la sucesión se trata. Aparte la habitual concurrencia de varios herederos, los plazos de prescripción tributarios pueden obligar a numerosas rectificaciones o adiciones de las escrituras de aceptación y partición de las herencias.

La nueva Ley general tributaria debería haber sido un

buen vehículo para tratar de una vez en profundidad este problema de la sucesión en las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales.

Sin embargo, ya en la primera versión del titulado "Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley general tributaria" (marzo de 2001) se lee al respecto que "La Comisión entiende que, como importante novedad, se hace necesario incorporar a la LGT un procedimiento para exigir el pago a los sucesores, lo que supone una garantía, tanto para los mismos como para la Administración. Dicho procedimiento ha de ser similar, en términos generales, al de los responsables. No obstante, también hay quien discrepa de la conveniencia de introducir este procedimiento. Se señala que la regulación actual de los sucesores en la LGT deriva de la legislación civil, que señala que el heredero se subroga automáticamente en la situación en que se encontraba el fallecido. Así, si este último no impugnó la liquidación o el apremio, el heredero tampoco puede hacerlo ya. La propuesta de introducir un procedimiento similar al de los responsables, según esta posición, rompe el esquema descrito innecesariamente. A título de ejemplo, habría que notificar la liquidación a los sucesores, darles la posibilidad de impugnarla y de que pagasen en período voluntario".

Lamentablemente, han triunfado los partidarios de cualquier "automatismo" que lleve los privilegios administrativos más allá de los límites del sentido común. La LGT se ha limitado a llevar a los artículos 39 y 40 del texto legal los criterios anteriormente establecidos en el artículo 15 del Reglamento general de recaudación, con modificaciones de menor calado.

Sigue sin haber un procedimiento, incluso después del RGR, por lo que todas estas cuestiones siguen sin aclararse.

En efecto, un solo precepto del RGR, el artículo 127, detalla las actuaciones que deben realizarse para exigir la deuda al sucesor en función del momento en el que se hubiera producido el fallecimiento de la persona física o la extinción de la personalidad o la disolución de la entidad o persona jurídica, reflejo del errático "automatismo" que ha mantenido la LGT.

7.2.2. Fallecimiento de personas físicas

7.2.2.1. Continuación de la recaudación

Fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de que las sanciones tributarias no se transmi-

tirán a los sucesores y legatarios de las personas físicas infractoras.

7.2.2.2. Plazos de pago

En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del período voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT (notificación de la liquidación realizada entre los días 1 y 15 de cada mes: desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente; notificación de la liquidación realizada entre los días 16 y último de cada mes: desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente).

b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo de pago del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del diez por ciento en el plazo de dicho precepto, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del diez por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del veinte por ciento.

d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

7.2.2.3. Derecho a deliberar

Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se esperará a que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración una certificación de las deudas del causante con efectos meramente informativos.

La suspensión del procedimiento de recaudación, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

7.2.2.4. Certificado

La Administración, una vez acreditada de forma fehaciente

la condición de heredero del solicitante, expedirá un certificado que deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, último domicilio del causante y del heredero y detalle de las deudas y demás responsabilidades del causante pendientes a la fecha de expedición del certificado.

7.2.2.5. Herencia yacente

Mientras se halle la herencia yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia. Las actuaciones se entenderán con quien ostente la administración o representación de ésta, en los términos señalados en el artículo 45.3 de la LGT (actuará en representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes).

7.2.2.6. Ausencia de herederos

Desde que conste que no existen herederos conocidos o cuando los conocidos hayan renunciado a la herencia o no la hayan aceptado expresa o tácitamente, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano competente, el cual dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de que se solicite la declaración de heredero que proceda, sin perjuicio de la continuación del procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia.

7.3. Disolución de entidades

7.3.1. Continuación de la recaudación

Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica.

7.3.2. Plazos de pago

En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del período voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obli-

gado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del diez por ciento en el plazo de dicho precepto, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del diez por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del veinte por ciento.

d) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

7.3.3. Entidades sin personalidad

En los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución para la aplicación de las reglas anteriores.

7.3.4. Disolución sin liquidación

A los supuestos de disolución sin liquidación no se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la LGT (las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda).

8. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública

8.1. Regulación en la LGT

La disposición adicional décima de la LGT hace frente a los problemas prácticos derivados de la ejecución de la condena a la responsabilidad civil en los procedimientos por delito contra la Hacienda pública. No figuraba en el proyecto de LGT y fue introducida mediante una enmienda en el Senado.

Se parte de la regla general de que la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora. Por tanto, no se exigen sólo los intereses procesales, sino también la obligación accesoria de los intereses de demora, para evitar que el condenado por delito se vea favorecido respecto del contribuyente que no delinquirió.

La novedad consiste en que esta responsabilidad se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. A tal efecto, una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se

procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

Se trata de una novedad dudosamente constitucional, pues la ejecución de las sentencias corresponde, en exclusiva, por los órganos jurisdiccionales (artículo 117.3 de la Constitución), y con esta disposición se priva a éstos de tal competencia. El propio legislador es consciente de ello e intenta salvarlo con la regla del apartado 4 de esta disposición: la Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada. Se ha sostenido por ello, para salvar esta inconstitucionalidad, que se trata de una posible fórmula de colaboración para la ejecución del fallo, pero no como la única posibilidad que asiste al órgano jurisdiccional, que puede disponer que la ejecución se desarrolle de otro modo.

Si se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil (artículo 125 del Código penal), el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria, y en este caso el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

8.2. Regulación en el RGR

El artículo 128 y último del RGR desarrolla esta polémica administrativización de la ejecución de sentencias penales en delitos contra la Hacienda pública.

8.2.1. Principio general

Si un deudor a la Hacienda pública fuese responsable civil por delito contra la Hacienda pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de la responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del período ejecutivo.

La Hacienda pública exigirá, junto con la responsabilidad civil, los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

8.2.2. Impugnación

Se distinguen dos supuestos:

1º) En general, contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública podrá interponer-

se recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

2º) Si los motivos de impugnación aducidos se refieren a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese establecido la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública objeto de exacción por el procedimiento de apremio, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

8.2.3. Incumplimiento del fraccionamiento de pago

En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil acordada por el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del período ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

8.2.4. Información al órgano jurisdiccional

Los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos: 1) los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio; 2) que se ha producido el ingreso íntegro de la deuda derivada de la responsabilidad civil, y 3) la declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable del crédito. ■