

Guía práctica de recaudación tributaria

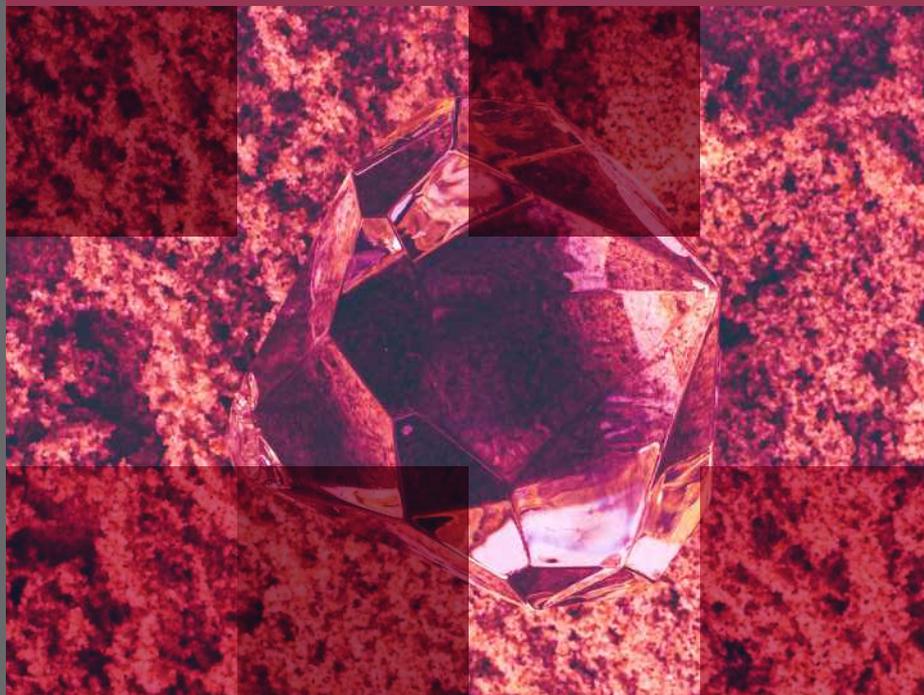
Incluye



Papel

Digital

■ CISS



José María Peláez Martos

Manuel Santolaya Blay

Guía práctica de recaudación tributaria

José María Peláez Martos
Manuel Santolaya Blay

© José María Peláez Martos y Manuel Santolaya Blay, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Febrero 2022

Dépósito Legal: M-760-2022
ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-9954-744-2
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-745-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inexactos, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. La deuda tributaria

De acuerdo con el artículo 58 de la LGT 2003, la deuda tributaria es la cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Esta cantidad puede ser incrementada, en su caso, en los siguientes conceptos:

- a) Interés de demora (art. 26 LGT 2003).
- b) Recargos por declaración extemporánea (art. 27 LGT 2003).
- c) Recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT 2003).
- d) Otros recargos, exigibles sobre bases o cuotas, a favor tanto del Tesoro como de otros entes públicos.

ATENCIÓN Al enumerar los componentes de la deuda tributaria, el artículo 58 de la LGT 2003 no menciona las sanciones, excluyéndolas por tanto de dicha magnitud. Ello va a ser de especial importancia a lo largo de toda su regulación, ya que cuando la Ley se refiera a la deuda tributaria exclusivamente (como ocurre, por ejemplo, al delimitar el alcance de determinados supuestos de responsabilidad) no quedan incluidas en ella las sanciones.

2. Las sanciones

La exclusión de las sanciones del concepto de deuda tributaria se entiende sin perjuicio de que para su recaudación se apliquen las normas que regulan las actuaciones y el procedimiento de recaudación de aquélla (Capítulo V del Título III de la Ley). En relación con las sanciones, se consagra el principio de inejecutividad de las mismas en tanto no sean firmes en vía administrativa, del cual se derivan tres consecuencias:

- a) La suspensión automática de las sanciones, sin necesidad de aportar garantías, en tanto las mismas no sean firmes en vía administrativa (intereses de demora suspensivos). Esta previsión fue incorporada al ordenamiento tributario por el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que simplemente se reproduce.
- b) La no exigencia de intereses de demora por el tiempo que transcurra desde la notificación de la sanción hasta la ultimación de la vía administrativa. La ley fija como fecha final en este caso el fin del plazo de ingreso en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que pone fin a la vía administrativa.
- c) El devengo de intereses una vez agotado el periodo voluntario abierto por la citada notificación (intereses de demora ejecutivos). Esta circunstancia ha sido clarificada mediante la adición de un inciso final a la letra b) del art. 212.3 de la Ley General Tributaria, a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

3. El interés de demora

El interés de demora se configura en la Ley General Tributaria como una prestación accesoria, de naturaleza exclusivamente compensatoria de un perjuicio, causado normal-

mente por la realización de un pago fuera de plazo o por el cobro de una devolución imprevista.

Como señala el Tribunal Supremo (STS 28-5-1997), la raíz profunda de los intereses de demora se encuentra en el Derecho Común. Así, el artículo 1108 del CC establece, con carácter general, que en caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios consistirá, no habiendo pacto en contrario, en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal (módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España, con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso aquí).

El interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca es indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la citada norma civil, que encierra el principio matriz de la institución.

En el mismo sentido se pronuncian otras muchas sentencias (SSTS 26-3-1999, 22-3-2001, 22-12-2003, 10-2-2005 y 16-7-2009, entre otras). Incluso el propio Tribunal Constitucional ha considerado oportuno manifestarse sobre esta cuestión. Así, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, se consagra la naturaleza compensatoria del interés de demora al tiempo que se niega al mismo naturaleza sancionadora.

A la naturaleza no sancionadora del interés de demora se refería expresamente, por otra parte, la redacción originaria del artículo 78 de la Ley General Tributaria de 1963, posteriormente modificada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que la eliminó.

La respectiva diferente naturaleza de unos (intereses) y otras (sanciones) hace que sean compatibles en todo momento.

El interés de demora vigente en 2021 es del 3,75%, conforme ha señalado la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. Esta misma norma sitúa el interés legal en el 3%.

Algunos aspectos de especial relevancia de la regulación de los intereses de demora en la LGT son los siguientes:

- No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla, por causa imputable a la misma, alguno de los plazos establecidos en la propia ley para resolver. La interrupción del devengo de intereses se mantendrá hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Este criterio no rige en los expedientes de aplazamiento ni tampoco en los recursos administrativos en los que no se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Del plazo para resolver se ocupan los artículos 103 y siguientes de la LGT 2003. El artículo 103 LGT 2003 establece la obligación que tiene la Administración tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de notificar dicha resolución expresa. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución (basta para tenerla por notificada con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución; en el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada), será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que una norma con rango de ley establezca lo contrario (por ejem-

plo, el procedimiento administrativo de apremio, cuya duración puede extenderse hasta que prescriba la acción de cobro) o venga previsto en la normativa comunitaria europea. En el supuesto de que las normas reguladoras de los procedimientos no fijen un plazo máximo, este será de seis meses.

Para el cómputo de los plazos, la ley distingue entre:

– *Procedimientos iniciados de oficio*. Los plazos comenzarán a contarse desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

– *Procedimientos iniciados a instancia del interesado*. Se contarán desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Así, en la solicitud de compensación presentada por correo certificado en una oficina de Cáceres, con destino a la Dependencia de Recaudación de Valencia, el cómputo del plazo a los efectos descritos anteriormente no comenzará con la presentación en la oficina de correos de la solicitud sino cuando ésta haya accedido al registro del órgano competente para su tramitación (Valencia). Ello, sin perjuicio de que el procedimiento se entienda iniciado con la presentación en las oficinas de correos del escrito de solicitud o de cualquiera de las demás formas previstas en el artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Para el cómputo de los plazos no se incluirán las dilaciones en el procedimiento que no sean imputables a la Administración. Tampoco se computará dentro de los plazos máximos para notificar la resolución de un recurso de reposición el periodo concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados (artículo 232.3 LGT 2003) o aquel que otros órganos de la Administración tarden en remitir datos o informes solicitados, si bien los periodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.

- Tampoco se exigirán intereses conforme ya se ha dicho, en caso de interposición de recursos o reclamaciones contra las sanciones, durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa (lo cual significa, obviamente, que en la vía contenciosa sí que podrán devengarse intereses de demora).

- Se aplicará el interés legal, y no el interés de demora en los supuestos de aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Con tal medida pretende el legislador incentivar la utilización de este tipo de garantías. La posibilidad de que ello supusiera desigualdades causantes de un trato discriminatorio fue abordada por el Consejo de Estado. Este órgano consultivo, en su dictamen relativo al anteproyecto de la ley, concluyó que *"parece claro que esta medida introduce una diferencia entre situaciones que no pueden considerarse iguales, así como que se trata de una medida justificada y razonable"*.

- No se exigen tampoco intereses de demora si la deuda, junto con el correspondiente recargo de apremio reducido, se ingresa íntegramente en los plazos del artículo 62.5 de la Ley 58/2003.

- En las declaraciones extemporáneas con ingreso, cuando éstas se hubieran presentado una vez transcurridos más de doce meses desde que finalizó el plazo voluntario de presentación de la declaración-liquidación, solamente se exigirán intereses de demora por el

tiempo que exceda de dichos doce meses, lo cual evita en tales casos su superposición con el recargo del 15% por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Por otra parte, en el supuesto de liquidaciones tributarias que resulten de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, tampoco se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración extemporánea hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

Como aspecto particular, en el ámbito de la AEAT se ha establecido una regla práctica para el cálculo de intereses de demora en los supuestos de años bisiestos (en vigor desde 17 de enero de 2011) consistente en tomar a tal efecto en el denominador 366 días, no 365, como sucedía anteriormente. La modificación tiene por objeto evitar un tipo de interés superior al fijado en la LPGE, que era lo que ocurría en tales años hasta ahora, pues en el numerador de la expresión computan siempre los días exactamente devengados. Así, si son todo un año bisiesto, ello equivalía a multiplicar el tipo de la LPGE por $366/365 = 1,00274$. Esta modificación viene citada en diversos pronunciamientos, entre ellos en las Resoluciones del TEAC 9-7-2009, Rec. 6899/2008 (FD 4º) y 23-2-2010 (FD 2º) y en el Auto de la Audiencia Nacional de 14-1-2010.

Casuística:

- Para las deudas tributarias el interés de demora es el interés legal del dinero, vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25% salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente, excepto en materia de aplazamientos, fraccionamientos o suspensión con aval (art. 26.6 LGT 2003).

- Para las deudas no tributarias, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el interés de demora que es de aplicación para cada año o fracción de los que integran el periodo de cálculo, será el interés legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos para dichos ejercicios.

- El *dies a quo* (día de inicio) del periodo de devengo de intereses de demora, en caso de sanciones tributarias cuya ejecución ha sido suspendida y que se hallan recurridas en vía judicial, cuando se ha solicitado la suspensión en dicha vía, no comienza hasta la fecha en la que el órgano judicial dicta el auto que concede la suspensión (RTEAC 22-03-11).

- En el caso de reclamaciones económico-administrativas, el cese en el devengo de los intereses de demora se produce al cumplirse un año desde la interposición sin que haya sido notificada la resolución (RTEAC 01-03-12).

- Cuando se anula la liquidación inicial por un fallo judicial parcialmente estimatorio y se dicta nueva liquidación, la base sobre la que se calculan los intereses será la cuota de la nueva liquidación y el *dies a quem* (día final) será el mismo que hubiera correspondido a la liquidación anulada. En cuanto al tipo aplicable, habrá que diferenciar dos tramos: a) El correspondiente al tiempo en que la deuda estuvo suspendida con garantías, en que el tipo aplicable es el legal del dinero; b) El resto del tiempo, en que se aplicará el tipo de interés de demora (RRTEAC 16-02-12). A efectos de a),

las garantías deben ser aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución (RTEAC 01-03-12).

Cuando el obligado al pago haya obtenido una devolución improcedente se exigirán también intereses de demora, excepto en el caso de que regularice su situación tributaria y sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 27.2 LGT 2003 (presentación extemporánea de declaraciones sin requerimiento previo).

4. Los recargos por declaración extemporánea

Son liquidados por los órganos de gestión, por lo que no forman parte del procedimiento de recaudación. Sin perjuicio de su regulación con mayor profundidad en el procedimiento de gestión, cabe decir aquí respecto de los mismos lo siguiente:

- En materia de recargos por presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo como novedad la circunstancia de que tales recargos se vean reducidos en el 25% de su importe siempre que:

a) Se realice el ingreso total del importe restante del recargo en los plazos del artículo 62.2 de la LGT 2003.

b) Se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea al tiempo de su presentación o dentro de los plazos del artículo 62.2 de la LGT 2003 respectivamente.

- Además, el mencionado precepto equipara al pago el hecho de que se ingrese la deuda en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido a tal efecto, siempre que el mismo se hubiese garantizado con aval o certificado de seguro de caución y hubiese sido solicitado por el deudor al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o dentro de los plazos del artículo 62.2 LGT 2003 abiertos con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. Se plantea la duda de si la reducción es procedente cuando el ingreso tiene lugar mientras el aplazamiento está siendo objeto de tramitación. Parece que debe resolverse en sentido negativo, puesto que en tal caso no habrá concesión sino archivo de la solicitud (por falta sobrevenida de objeto de la misma) y, en consecuencia, no existirán tampoco plazos subsiguientes para el ingreso de eventuales vencimientos aplazados o fraccionados. En igual sentido debe responderse cuando el ingreso tiene lugar durante el plazo de formalización de la garantía. Se trata, en cualquier caso, de criterios que, aun respondiendo a la literalidad de la norma, no resultan justos, puesto que hacen de peor condición a quien mejor cumple.

- Otra cuestión que se plantea es si para acogerse a esta reducción del recargo, en los casos en que el importe de la deuda sea inferior a la cuantía establecida en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, para gozar de la exención de constitución de garantía en aplazamientos y fraccionamientos de pago (30.000 euros), resulta necesario o no constituir dichas garantías. Aunque en principio pudiera resultar absurdo exigir las, la Administración tributaria así lo sostenía hasta hace poco.

Estos mismos comentarios resultan aplicables de la reducción de la sanción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la LGT 2003, fruto también de la reforma introducida en él por la citada Ley 36/2006.

No obstante, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 considera que no se pierde el derecho a la reducción por pronto pago cuando el aplazamiento no va acompañado de garantía por gozarse, en virtud de su cuantía (no superior a 30.000 euros), de dispensa de la misma. Se trata de un criterio aplicable también al caso de dispensa de garantía por razón de la naturaleza pública del sujeto al que el aplazamiento o fraccionamiento va referido (Administraciones Públicas).

La Agencia Tributaria ha variado su criterio inicial para adaptarse al del TEAC.

5. Los recargos del período ejecutivo

El régimen de recargos del periodo ejecutivo que incorpora la LGT pretende estimular el pronto pago de las deudas tributarias, una vez que éstas han entrado en periodo ejecutivo. Para ello se configura un sistema que reduce el coste del pago para el obligado conforme más tempranamente, dentro de dicho periodo, tenga lugar.

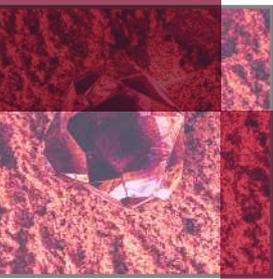
En cualquier caso, no se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el supuesto de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa (art. 28.6 LGT 2003).

Los recargos del periodo ejecutivo son tres: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

1. RECARGO EJECUTIVO

Es del **5%** de la deuda no ingresada en periodo voluntario. Procede cuando la deuda se ingrese totalmente antes de la notificación de la providencia de apremio. Resulta conveniente tener en cuenta que para que proceda este recargo no es necesario que el mismo se ingrese antes de la notificación de la providencia de apremio, basta con que se ingrese la totalidad de la deuda no satisfecha en periodo voluntario antes de que se notifique la providencia de apremio. El recargo ejecutivo excluye la liquidación de intereses de demora. La denominación de recargo ejecutivo y no de recargo de apremio, como se venía haciendo hasta ahora, resulta más correcta desde el punto de vista técnico, dado que en este caso la deuda se satisface íntegramente antes de que se haya iniciado el procedimiento administrativo de apremio conducente a su recaudación. Tiene lugar, en definitiva, en periodo ejecutivo pero al margen (es decir, antes) del procedimiento de apremio.

Nada se dice, en cualquier caso, sobre que deba realizarse el pago de una sola vez. Así, por ejemplo, si al día siguiente de incurrir la deuda en periodo ejecutivo se abona un tercio de la misma y dos días más tarde los dos tercios restantes, resultará aplicable el recargo ejecutivo del 5% tanto como si la totalidad hubiera sido ingresada la primera vez.



ACCESO ONLINE A SMARTECA:
consulte página inicial de la obra



La recaudación tributaria es, sin lugar a dudas, la fuente más importante de dotación de recursos de los entes públicos, constituyéndose, por lo tanto, como un mecanismo previsible y ordinario para la financiación del gasto público.

El procedimiento de recaudación abarca el ejercicio de las funciones administrativas que se orientan al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deben satisfacer los obligados al pago.

Esta guía permite conocer en profundidad dicho procedimiento, así como los elementos que lo constituyen, tales como las formas de extinción de la obligación tributaria, el aplazamiento y fraccionamiento del pago, la prescripción, la condonación o las garantías.

Con enfoque práctico pero riguroso y completo, se incluyen numerosos ejemplos, cuadros y llamadas de atención sobre los aspectos principales a destacar en cada apartado, así como la casuística y ejemplos que permiten entender mejor los casos particulares, incorporando la doctrina más reciente de la DGT, el TEAC y los tribunales de lo contencioso-administrativo.

La obra incorpora numerosos formularios para la presentación de todo tipo de solicitudes, aportación de documentos y comunicaciones a los órganos administrativos competentes.

ISBN: 978-84-9954-744-2



ER-0280/2005

GA-2005/0100