

UNIVERSITAT AUTÒNOMA DE BARCELONA

EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

PROYECTO FINAL DE GRADUACIÓN PRESENTADO COMO REQUISITO PARA OPTAR
AL TÍTULO DE GRADO EN DERECHO POR LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE
BARCELONA

PROFESORA TUTORA

Dra. María Dolores Árias Abellán

ALUMNO

Rafael Haro Anyé

CUARTO CURSO DEL GRADO EN DERECHO

16 de mayo de 2014

DEDICATORIA:

A Antonio y a Concepción, mis padres, por su apoyo y sacrificio. Pero especialmente a mi hermano Cesc, para que esta etapa que ahora acaba en mí le sirva de guía y ejemplo en sus proyectos personales y académicos.

Mi más sincero reconocimiento a:

Dr. Don José Antonio Fernández Amor.

Don Francisco Javier Ceba Vega.

Don Marcial Pérez García.

Don Carlos Avellaneda Claret.

Quienes me brindaron su ayuda.

ABSTRACT

Como es sabido, la recaudación ejecutiva constituye uno de los núcleos centrales del sistema tributario español, pues de nada serviría establecer tributos sin la posibilidad de recaudarlos ejecutivamente para el caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas a los contribuyentes. En este sentido, la prerrogativa que tiene la Administración para ejecutar sus propios actos se enmarca en el seno de la autotutela ejecutiva, conceptualizada como el privilegio para ejecutar sus propias decisiones por la vía del apremio, llegando si es necesario a enajenar los bienes del deudor para satisfacer su crédito. Por lo que se refiere al procedimiento de apremio tributario, en la Ley General Tributaria se regula de forma diferenciada el período ejecutivo del procedimiento de apremio. Definido el primero como el período que se abre una vez finalizado el plazo de pago en período voluntario sin que el ingreso se hubiere efectuado, en la Sección segunda del Título V del Capítulo III de la LGT, se regulan las cuestiones generales del procedimiento de apremio, al tiempo que se concreta el contenido de la providencia de apremio y su notificación como título ejecutivo que sirve de inicio a dicho procedimiento. Además, se describen las distintas actuaciones de embargo que pueden llevarse a cabo y los motivos de impugnación, oposición y suspensión a las mismas.

It's well known that Treasury income from the execution process is one of the basis to stand the Spanish fiscal system. That's mainly because it would have been implausible if it hadn't been a due-to process to assure the execution by force in case of non-payment from the tax payers. Therefore, the Administration of Treasury capacity to execute its own resolutions is one of the empowerments given by the system in order to satisfy the debt through a process that can lead to foreclosing or debtor's goods transfers. As it may refer to property constraint, the Spanish General Fiscal Act contains a thoroughly regulation that differences it from the execution process. Indeed, the property constraint process is defined as a period of time given to the tax payer once the voluntary payment process is fulfilled. Consequently, its regulation and the execution summons's are contained at section 2nd, Title V, Chapter III of the Spanish General Fiscal Act. Finally, it must be said that the different ways to operate in seizure processes, as well as opposition replies or abeyance are also contemplated on it.

ÍNDICE

I. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA	pg. 6
II. INTRODUCCIÓN	pg. 8
III. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA RECAUDACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA	
a) La aplicación de los tributos	pg. 12
b) La recaudación de la deuda tributaria	pg. 14
IV. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO. CUESTIONES GENERALES	
1. Concepto, presupuestos y características	pg. 17
a) Concepto	pg. 17
b) Presupuestos	pg. 18
c) Características	pg. 19
2. Concurrencia de los procedimientos de ejecución	pg. 20
3. Suspensión del procedimiento de apremio	pg. 24
V. VALORACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES Y DERECHOS	
1. Iniciación del procedimiento	pg. 28
2. Impugnación del procedimiento	pg. 30
3. Ejecución de garantías	pg. 33
4. Práctica de embargo de bienes y derechos	pg. 33
4.1. Embargo de dinero en efectivo	pg. 36
4.2. Embargo de bienes y derechos en entidades de crédito	pg. 37
4.3. Embargo de sueldos, salarios y pensiones	pg. 38
4.4. Embargo de bienes inmuebles	pg. 40
5. Valoración y enajenación de los bienes embargados	pg. 41
6. Terminación del procedimiento de apremio	pg. 42
VI. CONCLUSIONES	pg. 44
VII. BIBLIOGRAFIA	pg. 47
VIII. NORMATIVA	pg. 49

I. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

Bajo el título “El Procedimiento de Apremio”, el presente trabajo pretende realizar un análisis específico de la figura del apremio administrativo aplicado en el ámbito tributario en particular.

En un tiempo en que a menudo parece olvidado aquél enunciado del artículo 31 del texto constitucional de “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”, así como los principios o criterios sobre el reparto de la carga tributaria establecidos en el texto constitucional, (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación), parecía conveniente realizar un análisis de aquél último recurso que tiene la Administración, como gestora de los intereses de todos los españoles, para cobrarse aquellos tributos no satisfechos en período voluntario de pago y así poder satisfacer el enunciado del artículo 2 de la Ley General Tributaria que define los tributos como “*Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”.

Con el fin de alcanzar el objetivo general y los específicos del presente trabajo de fin de grado, se ha estudiado lo siguiente:

1. La autotutela ejecutiva como cualidad del acto administrativo de producir todos sus efectos aún contra la voluntad de los obligados, violentando su propiedad y su libertad si fuere necesario. Para ello se ha elaborado una introducción analizando la regulación contemplada en la legislación administrativa general en lo referido a la ejecución forzosa de los actos administrativos.
2. La normativa jurídica actual que regula la aplicación de los tributos y en particular la recaudación de la deuda tributaria. Se analizan los preceptos contenidos en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, especificando expresamente los órganos a los que se les encomienda la función recaudadora de los tributos, las características del período y del procedimiento ejecutivo y sus consecuencias, además de las facultades de que disponen los obligados tributarios para evitar su inicio o desarrollo.
3. Se analizan las cuestiones generales del procedimiento de apremio, prestando especial atención a los conceptos, presupuestos y características del mismo, sus efectos en caso de concurrencia con otros procedimientos de ejecución y las causas y efectos de su suspensión.

4. Con la rúbrica “*El embargo y enajenación de los bienes y derechos*” se pretende realizar una visión pormenorizada del procedimiento de apremio, analizando la iniciación, el desarrollo, destacando los aspectos relacionados con la impugnación y la ejecución de garantías, y finalmente su terminación, realizando un análisis particular de los supuestos de embargo de los bienes y derechos más relevantes de entre los que incluye la ley.

II. INTRODUCCIÓN

Sostiene Ramón Parada que la “ejecutoriedad” o “autotutela ejecutiva” son términos con los que se designa la cualidad del acto administrativo de producir todos sus efectos contra la voluntad de los obligados, violentando su propiedad y su libertad si fuere preciso¹.

A diferencia de lo que ocurre con los particulares, la Administración tiene a su disposición un abanico de medios expeditivos propios, no necesita acudir a los Tribunales para obtener la ejecución de sus actos. La Administración puede hacerse justicia por sí misma y despachar de oficio, sin la necesidad de pedirlo a los órganos jurisdiccionales, sus propias decisiones mediante procedimientos extraordinarios (por ejemplo, cobrar una multa por la vía del apremio, llegando a enajenar los bienes del deudor si fuere necesario para satisfacer su crédito), mientras que los particulares deben acudir a un Juez en juicio ejecutivo para imponer sus derechos sobre terceros cuando éstos no cumplen sus obligaciones voluntariamente.

Esta potestad se encuentra regulada en el artículo 95 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAPPAC o LPC): *“Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo a la Ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales”*²

La ejecutoriedad de los actos administrativos actúa, sin embargo, de manera diversa según la naturaleza de éstos. La autotutela ejecutiva puede referirse, y es normal, como señala García de Enterría³, a la ejecución forzosa de los propios actos de la Administración cuyos destinatarios resistan el cumplimiento; es lo que consagra la cláusula general del artículo 95 ya transcrito. El acto administrativo juega aquí el

¹ PARADA, R. *Derecho Administrativo I Parte General*, Madrid, Marcial Pons, 18ª edición, 2010, p. 142.

² Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. FERNÁNDEZ, T-R. *Curso de Derecho Administrativo*, Pamplona, Civitas, 15ª edición, 2011, p. 540.

papel de “título ejecutivo”, de modo que la autotutela intenta llevarlo coactivamente a su cumplimiento pleno. Sin embargo, la ejecución forzosa no será necesaria, por ejemplo, cuando el acto se cumpla sin la resistencia de sus destinatarios o porque la naturaleza del mismo no suponga ninguna actuación material de ejecución. Tampoco cabe hablar de ejecución forzosa del acto administrativo en contra de la propia Administración.

En cuanto a la autotutela ejecutiva de los actos administrativos, se ha de remarcar que una proclamación tan general y absoluta como la contenida en el artículo 95 LPC (todos los actos administrativos pueden ser objeto de cumplimiento forzoso, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo a la Ley o cuando se exija la intervención de los Tribunales) es herencia de lo que es común en otros ordenamientos jurídicos, aunque con algunos matices. Así en Francia, el paradigma de “régimen administrativo”, la ejecución forzosa mediante coacción administrativa se considera como una forma subsidiaria de ejecución, en defecto de otras formas, en concreto en defecto de sanciones administrativas o penales previstas para quebrantar la resistencia al cumplimiento⁴, Igualmente en Italia.⁵

La autotutela ejecutiva se recoge en nuestro ordenamiento con carácter general, consagrándose, además de en el 95 ya citado, en hasta dos artículos más de la LRJAPPAC: así, el artículo 56 dispone que “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley*”. Añadiendo el artículo 94 que “*Los acuerdos de las autoridades y organismos serán ejecutivos salvo que se acuerde su suspensión, una disposición establezca lo contrario o requieran aprobación o autorización posterior*”.

⁴ La decisión jurisprudencial de base es el *arrêt Société immobilière de Saint-Just*, 1902, sobre conclusiones de ROMIEU: la acción de oficio sólo es legítima *à défaut d'autre procédé*. Citado por BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Santander, Universidad de Cantabria, 1995, p. 275.

⁵ La autotutela ejecutiva se encuentra consagrada en Italia en el artículo 341 de la L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. F, sui lavori pubblici, Esecutorietà dell'atto amministrativo. “*Nel caso in cui per negligenza dell'appaltatore il progresso de lavoro non fosse tale, a giudizio dell'ingegnere direttore, da assicurarne il complimento nel tempo prefisso dal contratto, l'Amministrazione, dopo una formale ingiunzione data senza effetto, sarà in diritto di far eseguire tutte le opere, o parte soltanto delle medesime, d'ufficio, in economia, o per cottimi, a maggiori spese dell'impresa o sua sicurtà.*”

La necesidad de ejecución forzosa de los actos administrativos⁶ viene dada, en mandato de la pronta y eficaz satisfacción del interés general, en los casos en que la Ley imponga deberes positivos o negativos al administrado que requieran, en cuanto no se cumplan voluntariamente, una agresión sobre los bienes particulares o una violencia sobre su libertad personal.

Cabe señalar que este tipo de autotutela es previa y no definitiva, de modo que el hecho de su aplicación no excluye el eventual conocimiento ulterior de los Tribunales contencioso-administrativos, conocimiento que puede referirse tanto a la validez del acto que ha juzgado como título ejecutivo como a la validez de la misma ejecución forzosa y a la observancia de sus límites, y que puede ser invocado por los administrados mediante recurso contencioso-administrativo, la estimación del cual supondrá una *restitutio in integrum*, total o parcial, *in natura* o por la vía indemnizatoria.

En cuanto a la ejecución forzosa, está especialmente remarcada la prohibición de inmisión judicial, en cuanto a necesaria que resulta para la satisfacción del interés general y reservada únicamente a la Administración, los jueces no pueden interferir sino por la vía estricta que permite el recurso contencioso-administrativo. Ejemplo de ello encontramos la prohibición de interdictos contra la Administración (art. 101 LPC) o la prohibición de embargos contra la misma (art. 23 Ley General Presupuestaria, en adelante LGP), existiendo una sola excepción a esta regla, que se fundamenta en el artículo 117.3 de la Constitución Española (en adelante CE), y es el caso de las sentencias firmes contra la Administración, que podrán autorizar el embargo de bienes que no estén materialmente afectados por un servicio público o por la función pública.

La autotutela hasta ahora explicada se justifica, por lo tanto, en la necesidad de que la Administración gestione “*con objetividad los intereses generales*” (art. 103.1 CE), siendo, pues, una técnica de gestión eficaz de los servicios públicos, que no puede

⁶ Para un mayor análisis puede consultarse: GARCÍA DE ENTERRÍA, E-FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, 13ª ed., 2004, p. 244.

paralizarse por la necesidad de recabar asistencias judiciales previas. Es un hecho que nosotros pertenecemos a una familia jurídica, la europea continental, que ha apostado por una autotutela administrativa desde el Antiguo Régimen hasta nuestros días y que en consonancia con la misma se ha configurado un sistema de ejecutoriedad.

Así, es la propia LPC la que, sin perjuicio de lo que regule cada norma en particular, exige como requisito de legitimidad en la autotutela la existencia de un acto administrativo eficaz (art. 93), cuya ejecución vaya precedida del oportuno apercibimiento a fin de que el obligado no se vea sorprendido por su ejercicio (art. 95) y que la Ley no haya configurado un régimen de ejecución judicial respecto del acto en cuestión (art. 95).

El mismo cuerpo normativo marca unos límites estrictos de aplicación a la autotutela, vinculando cada medio ejecutivo a un tipo de obligación concreta. De modo que será la naturaleza del acto a ejecutar la que determine normalmente el medio que ha de emplearse. Según el artículo 96, se reconocen como medios ejecutivos: el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas.

Dada la naturaleza de entrega de cantidades líquidas de la deuda tributaria, la forma de ejecución de los actos de la Administración Tributaria va a ser el apremio sobre el patrimonio. En tal caso, la LPC se remite “*A las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva*”⁷. La legislación tributaria viene regulando la ejecutoriedad de los actos de la Hacienda Pública, atribuyéndoles en el artículo 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) el valor de sentencias judiciales: “*La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios*”.

⁷ Arts. 160 a 177 LGT y Arts. 91 a 157 y 167 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR, en adelante).

La regulación principal del apremio sobre el patrimonio se encuentra en la LGT. El procedimiento de recaudación en vía de apremio es el general para cualquier deuda de derecho público que el particular ostente frente a la Administración, ya sea central, autonómica o local⁸.

En concreto, al procedimiento de apremio tributario se dedicarán las páginas siguientes como objeto central del presente trabajo, analizando de entrada la aplicación de los tributos y la recaudación de la deuda tributaria.

III. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA RECAUDACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

a) La aplicación de los tributos.

El Título III de la Ley General Tributaria está dedicado a la aplicación de los tributos y se encuentra desarrollado en el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI) aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, así como en el RGR.

El concepto de aplicación de los tributos nos lo proporciona el artículo 83 de la LGT al regular el ámbito de aplicación de los tributos en los siguientes términos: *“La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia de los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*. Añade, por último, que también se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades que se realicen en el marco de la asistencia mutua⁹.

⁸ La Ley de Bases de Régimen Local de 1985 también recoge la autotutela ejecutiva de los actos administrativos, reconociendo en el artículo 4.2.f) a las Entidades Locales las potestades de ejecución forzosa y sancionadora.

⁹ El 11 de marzo de 2011 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, dirigida a dar un nuevo

Por otra parte, el apartado tercero del mismo artículo dispone que la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el mismo título.

En cuanto a las funciones de aplicación de los tributos, ellas se ejercen de forma separada a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

Finalmente, por lo que respecta a los órganos competentes, es el artículo 84 el que, refiriéndose a la competencia territorial en la aplicación de los tributos, dispone que *“La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización,*

impulso a la asistencia entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros y configurada como un instrumento para superar los efectos negativos de la creciente internacionalización de los mercados. La nueva Directiva refuerza la cooperación, especialmente en el intercambio de información necesaria para la liquidación de los tributos. Con la finalidad fundamental de cumplir con el mandato de transposición se adoptó el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. No exigiendo dicha transposición modificación de rango legal dado que la LGT incorporó ya los aspectos sustantivos en esta materia que exigían su regulación en Ley, el texto del Real Decreto prevé actuaciones de asistencia mutua derivadas de otras normas internacionales en la materia. La norma incorpora modificaciones en materia de obligaciones de información, ligadas al ámbito internacional, por cuanto se refieren a la información que habrá de suministrarse por los obligados tributarios en relación con determinados bienes y derechos situados en el extranjero. Por último, a través del Real Decreto se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, para superar determinadas dificultades surgidas en la ejecución de los acuerdos internacionales alcanzados en dichos procedimientos. También se introducen varias modificaciones en el RGR en lo que se refiere a la gestión recaudatoria de las deudas de titularidad extranjera, técnicamente no existe un período voluntario o ejecutivo de pago, por lo que se establece que dicha gestión se efectúa de acuerdo con la normativa sobre asistencia mutua. Además de lo anterior, se establecen las normas que son aplicables en el cálculo de los intereses de demora que devengan los créditos de titularidad extranjero, haciéndose referencia, por otra parte, a las causas adicionales de suspensión de los procedimientos de recaudación tramitados a instancia de otro Estado o entidad internacional o supranacional, así como de terminación de dichos procedimientos. En relación con las nuevas obligaciones de información a las que se ha hecho referencia más arriba, no vinculadas con la transposición que se produce a través del real decreto, la mismas tienen por finalidad conocer las cuentas que los obligados tributarios tengan abiertas en el extranjero en entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, así como sobre determinados bienes o derechos explicitados en la norma, también depositados, situados o gestionados en el extranjero, incluyéndose información sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos. En último lugar, se modifica el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente". En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique al domicilio fiscal del obligado tributario.

Dentro de estas funciones de aplicación, cabe mencionar seguidamente la recaudación de la deuda tributaria como procedimiento que nos permitirá entrar directamente en el objeto del presente estudio, el procedimiento de apremio.

b) La recaudación de la deuda tributaria.

La LGT regula en los artículos 160 a 177 las *"Actuaciones y procedimientos de recaudación"*. Esta normativa ha de completarse con el vigente Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 1.º establece que lo previsto en el mismo será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto subsidiariamente

La recaudación tributaria, que consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, podrá realizarse, según el apartado 2 del artículo 160 de la LGT:

"a. En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b. En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio."

En cuanto a este último, el artículo 161 de la LGT señala que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esa ley¹⁰. En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin

¹⁰ El tiempo para el pago de las deudas en período voluntario viene regulado en el artículo 62 LGT, que distingue en función de los diferentes presupuestos de exigibilidad de la deuda entre: 1) las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación, que deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo, y 2) las deudas derivadas de liquidaciones administrativas se pagaran según sean notificadas entre los días 1 a 15 de cada mes (en cuyo caso se podrán abonar hasta el día 20 del

realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

El período ejecutivo constituye el marco temporal en el que se sitúa una realidad material: el cobro forzoso de las deudas tributarias.¹¹ La recaudación en período ejecutivo difiere de la llevada a cabo en el período voluntario de ingreso, tanto por el contenido de la deuda tributaria exigible, como por el procedimiento utilizado. Ahora bien, ambos períodos, el voluntario y el ejecutivo, tienen un punto en común: el deudor cuenta también con la posibilidad de pagar la deuda voluntariamente. El período ejecutivo es la fase que se abre una vez que la deuda no ha sido satisfecha en período voluntario, durante ese período podrá procederse a la ejecución de la deuda mediante apremio. Sin embargo, desde la reforma de la LGT en 1995 que establece la apertura automática del período ejecutivo por falta de pago en voluntario, como señala Fernando Pérez Royo¹², período ejecutivo y procedimiento de apremio no son términos sinónimos.

Cabe distinguir, necesariamente, el período ejecutivo del procedimiento ejecutivo, lo que se abre automáticamente es el llamado período ejecutivo, que en la medida que constituye una realidad temporal, es preciso concretar en el tiempo y cuyo inicio precisa, de acuerdo con artículo 161.1 LGT, de unos requisitos. En primer lugar, la finalización del período voluntario de pago sin haberse satisfecho la deuda tributaria y, en segundo lugar, el conocimiento por la Administración de la deuda tributaria. El inicio del citado período ejecutivo provoca el incremento del importe con un recargo del 5 por ciento, que se devenga de forma automática en el momento de entrada en el período ejecutivo. El procedimiento de ejecución propiamente dicho, sin embargo, el llamado procedimiento de apremio, no se abre de forma automática sino en virtud de

mes posterior) o entre los días 16 y el último día del mes (siendo el período voluntario vigente hasta el día 5 del segundo mes posterior).

¹¹ MENÉDEZ MORENO, A. y otros *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Valladolid, Lex Nova, 14ª edición, 2013, p. 338

¹² PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona, Civitas, 23ª edición, 2013, p. 379

un acto expreso de la Administración, siendo la providencia de apremio la que constituye el título ejecutivo.

La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impide, conforme al apartado segundo del artículo 161 de la LGT, el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

El inicio del periodo ejecutivo determina la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.¹³

En cuanto a los órganos de recaudación, está atribuida a la Agencia Estatal Administración Tributaria (en adelante AEAT), y demás órganos recaudatorios, la gestión de las deudas del sistema tributario estatal, tanto en período voluntario como en fase ejecutiva, y consiste, según lo dispuesto en el artículo 160.1 LGT, en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias previamente cuantificadas.

Finalmente, cabe necesariamente atender a que, en el ámbito de la asistencia mutua, con el RD Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, con efectos desde 1 de enero de 2012 fue introducido el Capítulo IV del Título III de la LGT mediante la disposición final primera del citado Real Decreto. En particular, los nuevos artículos que afectan al procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua son el artículo 177 bis y 177 octies, que vienen a ordenar el procedimiento normal de recaudación en el caso de que créditos exigibles en España ordenados por Administraciones públicas de otros Estados Miembros de la Unión Europea.

¹³ Para un estudio más detallado sobre las costas del procedimiento puede consultarse: *Todo procedimiento tributario*, CISS, Valencia, 2007-2008, p. 1376.

Tras el estudio general de la recaudación de la deuda tributaria, así como de los periodos establecidos legalmente para el pago en la Ley General Tributaria y de los órganos a los cuales se les atribuye la recaudación de las deudas tributarias, se prosigue el análisis de las cuestiones generales del procedimiento de apremio como último recurso en el que se apoya la Administración en el proceso de recaudación y con el fin primordial de cobrar las deudas no ingresadas en plazo de pago en período voluntario que siguen latentes en el momento de exigir la ejecutoriedad de las mismas.

IV. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO. CUESTIONES GENERALES

1. Concepto, presupuestos y características del procedimiento de apremio.

a) Concepto

El procedimiento administrativo de apremio es definido por Menéndez Moreno como *“El cauce formal mediante el cual la Administración trata de lograr el cumplimiento de la prestación tributaria actuando coercitivamente, si es preciso, contra el patrimonio del deudor”*.¹⁴ A su vez, Sáinz de Bujanda define el apremio como *“un procedimiento administrativo, de naturaleza jurisdiccional, en el que el ente público titular del crédito tributario procede, sin necesidad de previa sentencia judicial de condena del deudor, a la ejecución expropiatoria de los bienes de este último para transformarlos en una suma de dinero que le permita hacerse cobro del tributo que resulta insatisfecho por falta de prestación del sujeto obligado dentro del período voluntario de recaudación”*.¹⁵

¹⁴ MENÉDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, ob. cit. p. 340

¹⁵ Citado por FERREIRO LAPATZA, JJ. *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid. Marcial Pons, 2004, p. 240

El procedimiento de apremio –dice el art. 163 de la LGT– es exclusivamente administrativo y se *“iniciará e impulsará de oficio en todos su trámites y, una vez iniciado, sólo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria”*.

Se deduce, de todo ello, que la Administración dispone de un procedimiento de recaudación de los tributos concorde con la potestad funcional atribuida por Ley, para tutelar el interés general, que se fundamenta en el artículo 103.1 CE. Menéndez Moreno pone de relieve que no siempre se ha de llegar a ejecutar el patrimonio del deudor como medio para conseguir la satisfacción de la deuda tributaria, ya que, como se verá, existe la posibilidad de satisfacer la deuda de forma voluntaria, incluso iniciado el procedimiento ejecutivo, hasta el momento mismo de enajenación de los bienes, con unas consecuencias económicas distintas en función del momento en que se produzca el pago de la deuda.

Una vez vencido el plazo de ingreso en período voluntario, la deuda es exigible en vía ejecutiva, para lo cual se ha de iniciar el procedimiento de apremio en los términos que se prevén en la LGT. Como se ha señalado, dicho procedimiento de apremio constituye una de las manifestaciones más remarcables del privilegio de autotutela de la Administración, conforme a la cual ésta tiene la prerrogativa para ejecutar directamente sus decisiones o actos.

b) Presupuestos.

Los presupuestos cuya concurrencia se exige simultánea para el inicio del procedimiento de apremio, además el presupuesto temporal que se acaba de apuntar, son el material y el formal, el primero se puede identificar con la existencia de una deuda tributaria que tenga la condición de apremiable, esto es, que sea líquida, exigible, vencida e insatisfecha.¹⁶ Ello es consecuencia de no haber sido satisfechas ni en el período voluntario de ingreso ni en el período ejecutivo de pago, además de

¹⁶ Un mayor análisis de los presupuestos puede encontrarse en: ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Derecho tributario. Parte General*, Barcelona, Atelier, 5ª edición, 2013, pp. 422 a 425.

ser conocidas por la Administración sin que se haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación. El apartado 3 del artículo 161 regula que *“Iniciado el período ejecutivo, la administración efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas (...) por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.”* A tal efecto, Martín Queralt¹⁷ señala que el principal problema de la formulación del precepto es que el legislador equipara las deudas resultantes de un acto de liquidación administrativa con las deudas generadas de una autoliquidación. Puesto que la autoliquidación no es un acto administrativo, la naturaleza de la redacción parece incompatible con los principios generales del procedimiento administrativo, e incluso del procedimiento de apremio, que tiene como fundamento la existencia de un acto administrativo o resolución previa que ha de ejecutar.

En cuanto al presupuesto de carácter formal, que indicará la manera como se inicia el apremio y que actúa como el instrumento que pone en marcha la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago, se identifica con la expedición, por parte del órgano competente, de un título ejecutivo –la providencia de apremio– en el que constará la existencia de la deuda tributaria y su carácter apremiable, el cual lleva aparejada la ejecución. Notificada al deudor, identificando la deuda pendiente, se le liquidan los recargos del artículo 28 LGT requiriéndole el pago, a la vez que se le otorga, a la providencia de apremio, *“La misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios”* según el artículo 167.2 de la misma ley.

c) Características.

Las características de este procedimiento de apremio se contemplan en el artículo 163 LGT, y pueden resumirse en: exclusivamente administrativo, autónomo y ejecutivo.

¹⁷ MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Tributario Parte General*, Madrid, Tecnos, 24ª edición, 2013, p. 494.

En primer lugar, el apremio es un procedimiento exclusivamente administrativo (163.1 LGT). Este carácter es fruto de la prerrogativa de autotutela otorgada a la Administración, la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria. Consecuencia de ello va a ser el inicio e impulso de oficio en todas sus fases (163.3 LGT). Añadiendo el artículo 166 que si en el curso del desarrollo del procedimiento se declara la nulidad de algunas actuaciones, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad.

En segundo lugar, es un procedimiento autónomo (arts. 163.2 y 164): no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. La iniciación de cualquiera de éstos últimos no provoca la suspensión del apremio, salvo cuando así proceda amén de lo establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales, o con las normas sobre concurrencia de procedimientos de ejecución previstas en el artículo 164 de la LGT.

En tercer lugar, hay que hacer referencia a su carácter ejecutivo (artículo 167 LGT), según el cual se presupone y fundamenta la potestad de ejecución forzosa de la Administración tributaria sobre sus propios actos, a la vez que ese carácter ejecutivo determina que no tienen cabida motivos de oposición referidos a la existencia o cuantía de la deuda, sino solamente a aquellos motivos tasados y que afectan al propio procedimiento, a su indebida constitución o a defectos en su desarrollo.

Siguiendo con el articulado de la Ley General Tributaria, procede analizar a continuación lo dispuesto en su artículo 164 referido al procedimiento de apremio en lo que respecta a los casos en que concurra con otros procedimientos de ejecución.

2. Concurrencia de los procedimientos de ejecución

Como se acaba de indicar, el procedimiento de apremio se caracteriza por ser un procedimiento autónomo y ejecutivo, no acumulable a otros procedimientos de ejecución. Puede darse el caso, no obstante, de que la vía de ejecución de la

Hacienda Pública esté en concurrencia con otros procedimientos de ejecución, ya sean judiciales o extrajudiciales. En estos casos¹⁸, además del problema que se plantea en relación con el orden de prelación de los créditos, se plantea la cuestión procedimental de cuál es la preferencia en la ejecución de éstos, máxime cuando nuestro ordenamiento jurídico diferencia entre que se planteen procedimientos singulares de ejecución o que se planteen procedimientos universales, derivados de la declaración de concurso. A estos efectos, el artículo 164¹⁹ de la LGT contempla las reglas destinadas a determinar la preferencia para la ejecución de los bienes afectados, estableciéndolas con base en el criterio temporal derivado de la regla *prior tempore, potior iure*.

En primer lugar, señala la letra a) del apartado primero del artículo 164 LGT que, cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio es el más antiguo. A tal efecto, cuando exista concurrencia entre apremio y otros expedientes de ejecución singular sobre el mismo deudor, cada proceso o procedimiento seguirá su propio curso de modo autónomo y lo que se va a plantear, como señala Pérez Royo²⁰, será la concurrencia de embargos solo en el caso de que un mismo bien haya quedado sujeto a más de un embargo, resolviéndose, la misma, según la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho, siendo preferente para la ejecución la más antigua.

En segundo lugar, la letra b) del mismo apartado regula la regla a seguir en el caso de que el apremio concurra con otros procesos o procedimientos concursales²¹ o

¹⁸ PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario, Parte general*, ob. cit., p. 392

¹⁹ Artículo 164 LGT redactado por el número ciento diecisiete del artículo único de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que modifica la disposición final undécima de la Ley Concursal

²⁰ PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario parte general*, ob. cit., p. 393

²¹ Aunque en la LC no se aclara de forma expresa, de su artículo 2.1 se deriva la necesidad de que, para declararse el concurso, existan varios acreedores. La declaración de concurso sólo se justifica ante una pluralidad deudas. En este sentido se pronuncia el Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Bilbao, de 11 de mayo de 2005, AC 2005/940, al declarar la inadmisión de una solicitud de concurso necesario.

universales de ejecución²², declarando que el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiere dictado con anterioridad a la fecha de declaración de concurso. En este caso la cuestión es más compleja y ya no hablamos de concurrencia de embargos pues en el concurso no se produce un embargo sobre elementos singulares sino que es todo el patrimonio del concursado el que es intervenido por la administración concursal. En este sentido, el apartado segundo del artículo 164 LGT nos detalla que, en caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la LGP, ello sin perjuicio de que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dan las condiciones para ello con anterioridad a la declaración de concurso.

A tal efecto, el artículo 55 de la Ley 22/2003, redactado por el número cuarenta y dos del artículo único de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal, señala que, declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, añadiendo que, hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo contra los bienes del concursado, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Del análisis conjunto de ambos preceptos se puede extraer que la declaración del concurso impide iniciar ejecuciones tributarias, siempre que las condiciones que fundamentan la providencia de apremio no se hubieran dado con anterioridad a la declaración del concurso. Ello representa una novedad en relación con la anterior

²² Debemos entender por procesos ejecutivos judiciales universales aquellos en los que están involucrados todos los acreedores de un deudor así como todo su patrimonio. En nuestro Derecho sólo existe un proceso de ésta naturaleza, enmarcado en el concurso de acreedores amén de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

regulación²³, de manera que si la diligencia de apremio no hubiese sido dictada con anterioridad a la declaración del concurso pero los presupuestos que la sustentan hubieran tenido lugar en un momento anterior a la intervención judicial cabe, ahora, la posibilidad de que la Administración se dirija contra los bienes del deudor aún iniciado el concurso.

De igual forma, la nueva redacción del artículo 164 permite continuar con el procedimiento ejecutivo de embargo, se hubiere o no dictado providencia de apremio. Así pues, si los presupuestos de la providencia de apremio se hubiesen producido con anterioridad a la declaración del concurso, proseguirá el procedimiento ejecutivo su curso hasta su terminación o, en su caso, hasta la aprobación del plan de liquidación²⁴, ello, no obstante, con un importante límite, que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado.

En este punto, como señala Fernández Amor²⁵, cabe plantearse la protección de la que gozarán los créditos tributarios, cuya efectiva consideración dependerá, y variará, de si el procedimiento concursal termina por convenio o bien por liquidación. Sin embargo, ello escaparía del examen estrictamente tributario de la materia y entraríamos de lleno en Derecho concursal. Sin perjuicio de poder extender, algún día, el estudio en el tema en cuestión, procede seguidamente detenernos en el análisis de los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio.

²³ Antes de la reforma, si la diligencia de apremio no hubiere sido dictada en la fecha de declaración del concurso, ya no se podía iniciar el apremio, de manera que el crédito tributario se integraba en la masa del concurso.

²⁴ Para profundizar más, véase: FONSECA CAPDEVILA, E., <<Efectos de la declaración del concurso: aspectos fiscales>>, en *Comentarios a la Ley Concursal*, (coords.: Fernández de la Gándara, L.-Sánchez Álvarez, M. M.), Madrid, Marcial Pons, 2003, pp. 405 y ss.

²⁵ FERNÁNDEZ AMOR, J.A. <<La hacienda pública en el procedimiento concursal>> en *Comentarios a la Ley Concursal*, (coords.: Sagrera Tizón, JM.- Sala Reixachs, A.-Ferrer Barriendos), Sabadell, Bosch, 2004, pp. 2227 y ss.

3. Suspensión del procedimiento de apremio

La regulación de la suspensión del procedimiento de apremio se encuentra dispuesta en el artículo 165 LGT y en el artículo 73 del RGR

Señala el primero de ellos que el procedimiento se suspende en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas que exigen, como regla general, la aportación de garantía suficiente, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria. Es decir, se suspende en la medida en que también haya sido suspendida la ejecución del acto administrativo.

Además, se suspende de forma automática sin necesidad de prestar garantía cuando el interesado demuestre que ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o que haya prescrito el derecho a exigir el pago.

Finalmente, se suspende el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos cuando se suscite reclamación por tercería de dominio y una vez tomadas las medidas de aseguramiento que procedan. Si la tercería fuera de mejor derecho, prosigue el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consigna en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

Como señala Delgado Pacheco²⁶, al regular la suspensión del procedimiento de apremio, este artículo aborda, en realidad, tres cuestiones diferentes:

A. En primer lugar se hace una remisión a las normas generales sobre suspensión de los actos impugnados, establecidas en la regulación del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa. En términos prácticos, esta remisión supone que la impugnación de la providencia de apremio puede conducir a la suspensión del

²⁶ MANTERO SÁENZ, A,y otros. *Ley General Tributaria, Antecedentes y comentarios*, Asociación española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005.

procedimiento mediando la correspondiente solicitud de suspensión, de tal forma que esa suspensión se producirá de forma automática si media la oportuna garantía, o podrá producirse mediante la aportación de otras garantías o sin garantía en los términos de los apartados 3, 4 y 5 del artículo 233 de la LGT.²⁷

B. Por otra parte, en el segundo apartado del mismo artículo, se recoge la norma tradicional contenida en el artículo 135.2 de la LGT como es la relativa a la suspensión del procedimiento de apremio sin necesidad de garantía cuando el interesado demuestre un error patente en la determinación de la deuda o en la iniciación del procedimiento, además de añadir como causa de suspensión la prescripción.

C. Finalmente, en el apartado tercero se incorpora al ámbito de la recaudación una figura tradicional en el proceso civil como son las tercerías. Frente a los actos y resoluciones de recaudación caben los recursos administrativos y jurisdiccionales correspondientes, como contra cualquier acto de gestión tributaria. Es decir, el obligado al pago puede interponer recurso de reposición o bien acudir directamente a la vía económico-administrativa. En realidad, estos interesados han de seguir esta vía de impugnación administrativa como requisito previo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, el sistema de impugnación cambia en el supuesto contemplado en el apartado tercero cuando una persona ve embargado un bien que entiende de su propiedad por deudas de otra persona. Para oponerse al embargo ha de acudir a un procedimiento específico a través de la acción de tercería que conduce a la jurisdicción civil y supone en consecuencia el ejercicio de una acción de carácter civil contra la Administración tributaria. Por ello resulta de

²⁷ A estos efectos, el artículo 233 dispone, entre otros, “3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.

4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho”.

aplicación otro privilegio procesal de las Administraciones públicas, cuyo marco general viene establecido en los artículos 120 y siguientes de la LPC. Cualquier acción fundada en el derecho privado, como en derecho laboral, dirigida contra cualquier Administración pública exige previamente una reclamación en vía administrativa. En el caso concreto de las acciones civiles, el art. 122 LPC dispone que la reclamación previa se dirigirá al órgano competente de la Administración pública de que se trate y el art. 124 prevé que si la Administración no notifica la resolución de esta reclamación previa en el plazo de tres meses, la reclamación se entenderá desestimada y el interesado podrá entablar la correspondiente demanda judicial²⁸.

Ello es lo que se prevé en el art. 165.3 LGT cuando alude a la reclamación de tercería que debe interponerse ante el órgano administrativo competente. La LGT en el citado artículo distingue las dos formas clásicas de tercería: la de dominio y la de mejor derecho en función de que el tercero reclame el levantamiento de un embargo por ser el bien trabado de su propiedad y no de propiedad del deudor u obligado al pago, o reclame el cobro de su crédito con preferencia al crédito de la Hacienda Pública.

Los apartados 4 y 5 de este artículo regulan específicamente los efectos de estas tercerías en el procedimiento administrativo de apremio, atendiendo a la propia naturaleza de cada una de estas acciones. Cuando se interpone tercería de dominio, se suspende el procedimiento de apremio, si bien sólo en lo relativo al bien o derecho concreto sobre el que ha recaído el embargo y la subsiguiente tercería. En cambio, cuando la tercería es de mejor derecho, el procedimiento continúa, si bien se suspende la aplicación de lo obtenido, incluso mediante la enajenación de los bienes embargados, hasta la resolución de la tercería. Estos efectos se producen desde la presentación de la reclamación administrativa previa.

Sigue la Ley disponiendo que en el caso de la tercería de dominio, la suspensión se produce una vez adoptadas las medidas de aseguramiento que procedan, medidas que

²⁸ Para más profundidad puede consultarse: VÁZQUEZ BARRON, S. *Las tercerías de dominio y de mejor derecho*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2011.

normalmente consisten en el propio embargo del bien que da lugar a la reclamación de tercería, si bien tratándose de bienes muebles, estas medidas pueden incluir el depósito de los bienes embargados u otras adecuadas.

Los efectos suspensivos de la tercería de dominio son distintos cuando el procedimiento de apremio se produce como consecuencia de la ejecución de una garantía hipotecaria. En caso de embargo normal, la tercería paraliza la ejecución incluso cuando la tercería se funde en cualquier título o documento que dé la apariencia de una adquisición previa al embargo. Por el contrario, en caso de ejecución hipotecaria, la tercería debe fundarse en un título inscrito en el registro con anterioridad, pues la ejecución administrativa no impide a la Administración aplicar lo dispuesto en la Ley Hipotecaria.²⁹

En ambos supuestos, el procedimiento se basa en la exigencia de la interposición de la tercería en vía administrativa previamente a su planteamiento judicial. Los trámites a seguir pueden resumirse en los siguientes:

1. La tercería se formula por escrito ante el órgano de la AEAT actuante en el procedimiento de apremio, acompañando los documentos en que se funde. La de dominio no se admitirá después de otorgada la escritura, consumada la venta de los bienes de que se trate o de su adjudicación al Estado. La de mejor derecho no se admitirá después de percibido el precio de la venta.
2. Admitida la tercería, la Dependencia de Recaudación la calificará y suspenderá o continuará el procedimiento según su modalidad. Acto seguido el órgano competente para resolver solicitará informe del Servicio Jurídico del Estado, que deberá emitirlo en el plazo de 15 días, acompañado de la propuesta de resolución.
3. Recibido el informe del Servicio Jurídico del Estado, el órgano competente deberá adoptar la resolución y notificarla al interesado en el plazo máximo de tres meses su

²⁹ Resolución del TEAC de 10 de octubre de 2001 (RG 1735/00).

promoción. Finalizado el plazo sin que la Administración tributaria actuante hubiese resuelto, se entiende desestimada a efectos de formular la correspondiente demanda judicial en el plazo de 10 días (120.3 RGR). Finalizado dicho plazo, sea tras la resolución expresa o tácita, se continua el procedimiento de apremio en el caso de que se hubiera suspendido.

V. EMBARGO Y ENAJENACIÓN DE BIENES Y DERECHOS

1. Iniciación del procedimiento.

Como ya hemos visto, el período ejecutivo³⁰ se inicia bien al día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso voluntario (cuando nos encontramos ante deudas liquidadas por la Administración, o ante autoliquidaciones presentadas sin ser acompañadas del ingreso correspondiente), bien al día siguiente de la presentación, en los casos de autoliquidación sin ingreso, si aquélla se presenta una vez finalizado el período establecido a tal efecto. Debemos tener presente que respecto de estas reglas existen dos excepciones: 1) cuando se hubiere solicitado el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda durante el período de ingreso voluntario en virtud del artículo 161.2 LGT y 2) cuando, como señala Martín Queralt³¹, a pesar de producirse una declaración sin ingreso fuera del plazo previsto para efectuarla voluntariamente, la declaración fuera acompañada de una solicitud expresa del aplazamiento o fraccionamiento de la deuda (como entendieron las SSTs de 28 de abril y 5 de mayo de 2004³²). En este caso, por expreso mandato legal, no se inicia el período ejecutivo.

Al requisito material de impago de la deuda tributaria en el período establecido para hacerlo de forma voluntaria, se añade un requisito o presupuesto formal, que consiste en la emisión del título ejecutivo requerido en el artículo 167.1 LGT. Se trata de la

³⁰ La jurisprudencia remarca la necesidad de cumplirse el presupuesto material, esto es el transcurso del período voluntario de pago, para poder iniciar el apremio. A estos efectos, SSTs de 31 de enero de 2002 (Ar. 1629), 14 de enero de 2008 (RJ 2008/413) y 26 de diciembre del 2011 (RJ 2012/3086).

³¹ MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso de Derecho Tributario Parte General*, ob. cit., p. 497.

³² SSTs de 28 de abril y 5 de mayo de 2004 (RJ 4759 y 3215, respectivamente), consultadas el 8 de febrero de 2014.

providencia de apremio, definida en el artículo 70.1 RGR³³ como el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado y que, en virtud del artículo 167.2 LGT, tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

El artículo 167.1 LGT añade que en la providencia de apremio se identifica la deuda pendiente, se le notifica al deudor el inicio del procedimiento y, además, requiriéndole para que efectúe el pago en el plazo establecido en el apartado 5 del artículo 62 LGT, se le liquidan los recargos a que se refiere el artículo 28 LGT. El resto del contenido de la providencia de apremio se indica en el artículo 70 del RGR,³⁴ mereciendo especial importancia el 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, advirtiéndole de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente 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 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda, sin que sea necesaria la notificación de la correspondiente diligencia de embargo hasta el mismo momento de la ejecución.

³³ Este artículo se correspondía con el artículo 106 del Reglamento General de Recaudación anterior (Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990) que a su vez se correspondía con el artículo 90 del Reglamento de 14 de noviembre de 1968, tratando las siguientes cuestiones: 1. Definición de la providencia de apremio. 2. Contenido de la Providencia de apremio y 3. Órganos para dictar la providencia de apremio con remisión a las normas de organización específica.

³⁴ A estos efectos, el artículo 70 del RGR dispone, entre otros: “2. *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 periodo al que corresponde. c) Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora. d) Liquidación del recargo del periodo 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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 10 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 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda. g) Fecha de emisión de la providencia de apremio.”

Respecto de los recargos citados, con la notificación de la providencia de apremio se exigirá el recargo de apremio establecido en el artículo 28.4 de la LGT a tenor del cual *“El recargo de apremio será del 20 por ciento y se aplicará cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo”* siendo en estos apartados en los que se establecen el recargo ejecutivo del 5 por ciento, que será exigible cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio, y el recargo de apremio reducido, del 10 por ciento, y que se aplica cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 LGT para deudas apremiadas.³⁵

El artículo 62.5 LGT detalla que si la providencia de apremio se notificare en los quince primeros días del mes, el plazo se concede hasta el día 20 del mismo mes. Si se notificare en la segunda quincena del mes, hasta el día 5 del mes siguiente. Transcurrido el plazo indicado en la providencia, el recargo es del 20 por ciento. Explica Pérez Royo³⁶ que con el recargo de apremio reducido se completa, junto al recargo ejecutivo (o súper-reducido) y del recargo de apremio ordinario, una especie de escalera destinada a estimular el pago, aunque sea tardío, a partir del vencimiento del período voluntario, doblando en cada fase del período ejecutivo los recargos.

2. Impugnación del procedimiento.

Del carácter ejecutivo del procedimiento de apremio se derivan limitaciones sobre la pertinencia de su suspensión, limitaciones que se tienen que analizar según que la impugnación al procedimiento se realice por parte del deudor o, por el contrario, si la lleva a cabo un tercero.

En primer lugar, en cuanto a la impugnación por parte del deudor, cabe decir que contra la providencia de apremio, como título ejecutivo que es, sólo serán admisibles

³⁵ A tenor del artículo 28.5 LGT. *“El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.”*

³⁶ PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario parte general*, ob. cit, p. 386

los motivos de oposición señalados en la Ley y que derivan del propio título, sin que sea pueda entrar a discutir las cuestiones propias de la fase de liquidación o fase declarativa.

Los motivos que señala el apartado tercero del artículo 167 LGT son la extinción total de la deuda o la prescripción del derecho a exigir el pago, la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación (entran aquí los casos de suspensión del ingreso sin garantía de los apartados 3 a 6 del artículo 62 LGT ya comentados).

Más allá de estos supuestos excepcionales, el principal motivo de suspensión surge con la interposición de recursos, la falta de notificación de la liquidación, la anulación de la liquidación y el error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Los Tribunales siempre han sido rigurosos a la hora de exigir las menciones que debe contener la providencia de apremio por sus efectos y para garantizar al máximo de los derechos de los obligados tributarios³⁷. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1995 declaró la nulidad de la providencia de apremio por no contener indicaciones sobre las posibilidades de obtención de aplazamiento o fraccionamiento de pago. La STSJ (en adelante Sentencia del Tribunal de Superior de Justicia) de Valencia de 29 de noviembre de 1997, anula la providencia de apremio por falta de identificación de la deuda, ya que solo aparecen unas siglas informáticas inidentificables desde la perspectiva del ciudadano. Sin embargo, la STSJ de Castilla-La Mancha de 6 de septiembre de 2000, considera que la falta de firma en la providencia de apremio emitida por medios informáticos, concurriendo los elementos suficientes para garantizar su autenticidad, no invalida el título. La SAN (en lo respectivo Sentencia de la Audiencia Nacional) de 20 de enero de 2002 considera que no es necesario que la providencia de apremio especifique los elementos de la deuda tributaria.

³⁷ APARICIO PÉREZ, A. *Comentarios al Real Decreto 939/2005 de 29 de Julio*, La Ley, Madrid, 2006, p. 486.

En segundo lugar, en cuanto a la impugnación por parte de terceros, la oposición al procedimiento se lleva a cabo a través de las figuras de las tercerías de dominio y de mejor derecho, previstas en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 165 LGT, lo cual es una reiteración en la sistemática de la Ley General, pues ese precepto, según se ha visto, tiene por objeto la suspensión del procedimiento de apremio.

Con la denominación de tercerías de dominio sólo se regula la reclamación previa que deben hacer los terceros que vean lesionados sus derechos por el embargo y la realización de los bienes en el procedimiento de apremio (artículo 117.1 RGR), y solo se alude a las reclamaciones de personas ajenas al procedimiento de apremio, lo que significa que no entran en ellas ni las reclamaciones del obligado tributario ni los derechos de la Hacienda Pública sobre bienes y derechos embargados, a los que se refiere el artículo 122 RGR.

En cuanto a la tercería de mejor derecho, se basa, como se ha visto³⁸, en la existencia de un crédito preferente al perseguido con el procedimiento de apremio y, sin producir su suspensión, se continuará hasta la enajenación de los bienes, consignando la cantidad cuestionada por la tercería.

Con ello, comentados los motivos de oposición de los que se puede servir el obligado tributario o los terceros interesados para impugnar el procedimiento de apremio, cabe estudiar brevemente el paso previo a la ejecución del embargo sobre el patrimonio del deudor, esto es la ejecución de las garantías que pudieren haberse aportado para asegurar la deuda, para detenernos después en el análisis exhaustivo del embargo de bienes y derechos de los obligados tributarios. Es decir, se trata de analizar, ahora, el desarrollo del procedimiento.

³⁸ Véase páginas 25 a 27 del presente trabajo.

3. Ejecución de garantías.

El artículo 168 LGT señala que si la deuda estuviere garantizada cabe, en primer lugar, proceder a la ejecución de la garantía a través del procedimiento de apremio administrativo. Con ello se pone de relieve que la falta de pago del deudor es suficiente para ejecutar el aval, prenda, hipoteca o cualquier otra garantía de las que se habría servido para contraer, aplazar o fraccionar el pago de la deuda, sin necesidad de mayores actuaciones, actos administrativos, derivación de responsabilidades o audiencias a avalistas o fiadores. No obstante, añade el artículo, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía si esa no fuere proporcionada a la deuda garantizada o si el propio obligado lo solicita, señalando bienes suficientes al efecto. La garantía quedará, entonces, sin efecto en la parte asegurada por los embargos.³⁹

4. Práctica del embargo de bienes y derechos.

Según lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT, si el obligado al pago no hubiere satisfecho la deuda tributaria dentro del plazo establecido a tal efecto en la providencia de apremio, se procederá al embargo de los bienes y derechos en cuantía suficiente para cubrir, de acuerdo al artículo 169.1 LGT, el importe de la deuda no ingresada, los intereses y recargos devengados hasta la fecha del ingreso, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio, ello siempre que las garantías que se hubiesen aportado no cubran el importe total de la deuda.

Por respeto al principio de proporcionalidad, si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado un orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor

³⁹ Para el estudio detallado de la ejecución de garantías puede hacerse una remisión general a: MARTIN QUERALT, J, y otros, *“Curso de Derecho financiero y tributario”*, ob. cit., 2013, p. 499.

onerosidad para el deudor. En todo caso, si ello no fuera posible, los bienes se embargarán por el orden establecido en el párrafo segundo del artículo 169 LGT que dispone la siguiente jerarquía:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Rentas, intereses y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Cabe mencionar que el citado apartado cuarto permite alterar el orden de los bienes embargados si, a instancia del deudor, los que señale permitan garantizar el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados, siempre que dicho cambio no cause perjuicio a terceros. Para determinar si un crédito valor o derecho es realizable a corto o a largo plazo, señala el párrafo tercero que, a efectos de embargo, se entiende a corto plazo cuando, en circunstancias normales, pueda ser realizado en un plazo no superior a los seis meses a juicio del órgano de recaudación, siendo los demás clasificados como realizables a largo plazo.⁴⁰

En los apartados siguientes vamos a estudiar el embargo de los bienes y derechos considerados más relevantes al tema que nos ocupa, sin embargo, conviene señalar ahora que los bienes o derechos se embargarán sucesivamente según los criterios anteriores realizando, en último lugar, el embargo de aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario. En este sentido, debe

⁴⁰ Sobre el orden del embargo de los distintos bienes de entre los que cita la ley, puede verse: MENÉDEZ MORENO, A. y otros; *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, ob. cit., pp. 323 a 325.

recordarse que ante un supuesto de embargo, aunque el orden que aparece en la ley marca el orden en que se producirán los embargos con carácter general, un bien puede pasar al último lugar en cuanto que se requiera autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la negativa del deudor a permitir la entrada a los órganos de recaudación.

La lista del artículo 169 se cierra declarando, en el apartado quinto, que no se pueden embargar los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes, remitiéndose a los artículos 605 a 618 de la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC) que quieren garantizar la subsistencia mínima a que tienen derecho todas las personas. Sobre ello se volverá en el siguiente apartado. Tampoco se embargan, adoptando esta vez un criterio de economía procesal, los bienes o derechos de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que podría obtenerse en su enajenación.

Cada actuación de embargo se efectúa y documenta en diligencia, que debe notificarse a las personas interesadas, es decir, a los que deben realizarlos de acuerdo con la ley, seguidamente, contra la diligencia de embargo sólo son admisibles los motivos de oposición estrictamente establecidos en el apartado tercero del artículo 170 LGT, que son: la extinción de la deuda, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la misma LGT y la suspensión del procedimiento de recaudación.⁴¹

Es importante remarcar que, será una vez efectuado el embargo, cuando la diligencia se notificará al obligado tributario, y en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes, así como al cónyuge del obligado cuando los bienes sean gananciales y a los codueños o cotitulares de los mismos.

⁴¹ Para una visión exhaustiva y general del procedimiento de embargo puede consultarse: CACHÓN CADENAS, M. *La ejecución procesal civil*, Barcelona, Atelier, 2014, pp. 101 a 151.

Según la naturaleza de los bienes y derechos embargables⁴², de acuerdo al artículo 170.2 LGT, hay que señalar que si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo, sin alterar la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 LGT⁴³.

Pues bien, tratado de forma general el embargo es necesario detenernos en el análisis de la ejecución sobre los bienes y derechos más relevantes de entre los citados en el artículo 169 LG, para ello, se estudiará el embargo de dinero en efectivo, el embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito, el embargo de sueldos, salarios y pensiones y el embargo de bienes inmuebles.

4.1. Embargo de dinero en efectivo

El estudio detallado de las actuaciones que la Administración puede llevar a cabo cuando se embarga dinero en efectivo debe de partir de la regulación prevista en el artículo 78 del RGR.

El objeto del embargo es el dinero de curso legal (monedas y billetes)⁴⁴, incluida la moneda extranjera de curso legal que se encuentre en poder del obligado, se trate dinero en efectivo o se trate de la recaudación de cajas, taquillas o similares de empresas o entidades en funcionamiento.

⁴² Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer de su depósito en la forma que se establezca en el RGR.

⁴³ Artículo 77 LGT: *“La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.”*

⁴⁴ Véase, SOPENA GIL, J., *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993, donde el autor realiza un exhaustivo análisis de este tipo de embargos.

El embargo debe de documentarse en diligencia y el dinero resultante de la traba se ingresará en las cajas del Tesoro. Si el embargo ha sido en moneda extranjera será precisa la previa conversión a euros antes de efectuar el ingreso en el Tesoro⁴⁵.

4.2. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.

Dispone el artículo 171 de la LGT que cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponerse su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha oficina.

Dentro del embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito, es importante destacar el embargo sobre sueldos, salarios o pensiones.⁴⁶

Dispone el apartado tercero del mismo artículo 171 LGT que *“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. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.”*

⁴⁵ Puede consultarse: SOPENA GIL, J.- SOPENA IGLESIAS, J.V. “El embargo de dinero por deudas tributarias depositado en cuentas de entidades financieras: especial referencia al uso por la administración de medios informáticos”, Revista Técnica Tributaria, núm. 59, pp. 119-166, en donde se plantean cuestiones fundamentales relacionados con la titularidad de los depósitos, especialmente en lo referente a aquellos compartidos entre cónyuges.

⁴⁶ Para profundizar más, puede consultarse, SANTOLAYA BLAY, M., “El embargo de cuentas abiertas en entidades de crédito”, Carta Tributaria - Monografías, CISS, núm. 6, 2008, p. 6.

4.3. Embargo de sueldos, salarios y pensiones.

El artículo 82 del RGR se encarga de desarrollar lo previsto en los artículos 169.2.c) y 171.3 de la LGT referente al embargo de sueldos, salarios y pensiones, disponiendo en el apartado primero que el embargo debe efectuarse teniendo en cuenta lo establecido en la LEC. La diligencia de embargo, dice, se presentará al pagador, el cual quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detraído hasta el límite de la cantidad adeudada.

Las cantidades a las que se refiere el artículo consisten en los importes que una persona tiene derecho a percibir por el ejercicio de una actividad laboral, por cuenta propia o ajena, bien actualmente o diferido en el tiempo como es el caso de las pensiones⁴⁷ y por el importe, siempre con los límites fijados en la LEC, percibido en el momento de la traba y por los que se vayan devengando en el futuro hasta que la deuda, intereses de demora, recargos y costas del procedimiento de apremio queden extinguidos.

El artículo 26.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, en su versión vigente desde 2 de marzo de 2014 hasta 1 de enero de 2015, define el salario en los siguientes términos: *“Se considera salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”*.

No tienen la consideración de salario, según el artículo 26.2 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su

⁴⁷ La embargabilidad de las pensiones fue determinada por sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio de 1989 (STC 113/1989).

actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

Respecto de las prestaciones económicas de la Seguridad Social (incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo, invalidez, jubilación, desempleo, muerte, supervivencia, familiares, sociales y cualquier de carácter público que tenga por finalidad complementar, ampliar o modificar las prestaciones económicas de la Seguridad Social) son embargables con los límites de la LEC de acuerdo con lo que se establece en el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.⁴⁸

Por último, las rentas exentas de tributación también son embargables pero habrá de tenerse en cuenta si la cantidad percibida es asimilable a sueldo, salario o pensión. Cervantes Sánchez-Rodrigo propone, como ejemplo, las pensiones reconocidas a favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión de la guerra civil, que son embargables con los límites de la LEC y con independencia de que la pensión esté exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.⁴⁹ Si la cantidad recibida tiene la naturaleza de indemnización, premio u otros, en cambio, será embargable sin que resulten aplicables los límites de la LEC.

El artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil regula el embargo de sueldos, salarios y pensiones. Entre otros, establece que, en primer lugar, es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o equivalente que no exceda de la cuantía señalado para el salario mínimo interprofesional (SMI).⁵⁰ En segundo lugar, los salarios, sueldos jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al SMI se embargan conforme a lo dispuesto en el artículo 607 de la LEC⁵¹.

⁴⁸ APARICIO PÉREZ, A. *Comentarios al Real Decreto 939/2005 de 29 de Julio*, ob. cit, p. 617.

⁴⁹ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, CJ y otros, *Guía de Recaudación Tributaria*, CISS, Valencia, 2006, pág. 396.

⁵⁰ El Salario Mínimo Interprofesional (SMI) para 2014 queda fijado en 645,30 euros mensuales.

⁵¹ Artículo 607. 2. LEC: “*Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala: 1º. Para la*

4.4. Embargo de bienes inmuebles.

Por último, en cuanto al embargo de bienes inmuebles⁵², la regulación básica la encontramos en el artículo 169.1 d) de la LGT, desarrollado por el artículo 83 del RGR.

La Administración solicitará que se practique anotación preventiva⁵³ del embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, desarrollando lo regulado en el artículo 170.2 de la LGT relativo a la anotación preventiva de embargo.

La anotación preventiva tiene por objeto dar publicidad a la existencia del embargo ante terceros y otorga un derecho de prelación a favor de quién anotó el embargo en primer lugar. Sin embargo, la prelación del orden registral de las anotaciones de embargo no altera la establecida en el artículo 77 de la LGT, salvo que se modifique mediante la resolución de una tercería de mejor derecho (artículo 170.2 LGT).

Por ello, la Hacienda Pública tiene derecho de prelación en el cobro de los créditos tributarios vencidos, prelación que desaparece frente a los acreedores de dominio, prenda o hipoteca, u otros derechos reales debidamente inscritos antes de que se haga constar la anotación preventiva de embargo y sin perjuicio de la hipoteca legal tácita del artículo 78 de la LGT.

primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100. 2º. Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100. 3º. Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100. 4º. Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100. 5º. Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.”

⁵² El artículo 334 del Código Civil define los bienes inmuebles señalando, entre otros: las tierras, edificios, caminos y construcciones adheridas al suelo, los árboles y plantas y los frutos pendientes, todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, las minas y canteras, etc.

⁵³ Según Díez-Picazo las anotaciones preventivas son “unos asientos registrales de vigencia temporalmente limitada que enervan la eficacia de la fe pública registral a favor de los titulares de situaciones jurídicas que no son inscribibles”. Véase DÍEZ-PICAZO, L.- GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen III. Derecho de cosas y Derecho inmobiliario Registral*, Madrid, Tecnos, 2012, 8ª edición, p. 289.

Cierra la regulación de la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, los artículos 85, relativo a los requisitos de mandamientos para la anotación preventiva; 86, relativo a la presentación de los mandamientos en el Registro de la Propiedad; y 87, relativo a las incidencias en las anotaciones preventivas de embargo en el Registro de la Propiedad.

Efectuado los correspondientes embargos se inicia la fase de la valoración y enajenación de los bienes adjudicados con el propósito de dar liquidez a los mismos y proceder a la terminación del procedimiento de apremio.

5. Valoración y enajenación de los bienes embargados

En primer lugar, con carácter previo a la enajenación⁵⁴ es preciso proceder a la tasación o valoración de aquellos que, naturalmente, no consistan en dinero o títulos valores admitidos a cotización. Los órganos competentes para realizar dicha valoración, o en su caso, los peritos designados por los mismos, deberán, amén del artículo 97.1 RGR, tomar como referencia los precios de mercado y los criterios habituales de valoración.

La eventual valoración debe notificarse al obligado al pago a los efectos de que, en caso de discrepancia, pueda presentar valoración contradictoria en el plazo de 15 días.⁵⁵

En segundo lugar, el artículo 172 de la LGT dispone que la enajenación de los bienes embargados se realiza mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

⁵⁴ MENÉDEZ MORENO, A. y otros; *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, ob. cit., pp. 324 y 325.

⁵⁵ Según el artículo 79.3 RGR, si la diferencia entre ambas valoraciones no excediera del 20%, se estimará la más alta; si excediera se convocará al deudor para llegar a un acuerdo y si no se consigue se nombrará un tercer perito, que valorará entre los valores dados por el deudor y por la Administración.

A tal efecto, el artículo 100 del RGR regula las formas de enajenación en el sentido que lo hace la LGT, la subasta es regulada en los artículos 101 a 105, el artículo 106 regula la enajenación por concurso y, finalmente, el artículo 107 regula la venta mediante gestión y adjudicación directa.

El procedimiento de apremio también podrá concluir, de acuerdo con el artículo 172.2 de la LGT, con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación. La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

Por último, dispone el apartado 4 del mismo artículo que, en cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

Y finalmente para concluir con el presente trabajo, el siguiente epígrafe está destinado a las formas de terminación del procedimiento de apremio así como las consecuencias del mismo.

6. Terminación del procedimiento de apremio.

El procedimiento de apremio termina, según lo dispuesto en el artículo 173 de la LGT, con el pago de la cantidad debida, con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago o con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga

conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago. En este punto cabe señalar que, como recuerda Martín Queralt⁵⁶, si durante dicho plazo de prescripción se produce la solvencia sobrevenida del deudor, se rehabilitará el crédito, y la Dependencia de Recaudación reabrirá el procedimiento ejecutivo, comunicándolo al órgano gestor para que liquide nuevamente los créditos dados de baja, emitiéndose los correspondientes títulos ejecutivos en la situación original (arts. 173 LGT y 63 RGR).

Desarrollando lo mismo, después de la sección 1ª “Inicio del procedimiento de apremio” y 2ª “Desarrollo del procedimiento de apremio”, la sección 3ª del Capítulo II (Procedimiento de apremio) del Reglamento General de Recaudación regula la “Terminación del procedimiento de apremio” en el artículo 116.

A tal efecto, se declarará la terminación del procedimiento de apremio cuando los créditos resulten solventados. Ello se corresponde con lo establecido en las letras a) y c) del artículo 173 de la LGT, conforme a las cuales el procedimiento de apremio podrá terminar con el pago de la cantidad debida o con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

El apartado 2 dispone que en caso de que el importe obtenido fuera insuficiente se aplicará primero las costas y luego el resto. En la liquidación del expediente deben satisfacerse en primer lugar los gastos abonados por la Administración para que el procedimiento se haya podido desarrollar. Se trata de recuperar los gastos que el procedimiento le ha ocasionado a la Administración antes de aplicar las cantidades a la cancelación de deudas del obligado.

Una vez pagadas las costas, el apartado 3 indica una serie de reglas sobre preferencia para proceder a la aplicación de las cantidades restantes. En primer lugar, se aplicarán las cantidades obtenidas que estén afectadas singularmente al pago de deudas determinadas, sea por garantía, derecho real u otras de igual significación. En

⁵⁶ MARTÍN QUERALT, J, y otros. *Curso de Derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 478.

segundo lugar, aplicadas las anteriores, se tendrán en cuenta las preferencias genéricas establecidas a favor de determinadas clases de créditos en la LGT, y en la LGP, así como en otras leyes aplicables.

Finalmente, si después de aplicadas todas las cantidades quedara sobrante, se aplicará por orden de antigüedad de los créditos, determinado por la fecha en que la deuda fue exigible.

VI. CONCLUSIONES

A modo de recapitulación puede afirmarse lo siguiente:

1. El cobro en período ejecutivo de los tributos en sede administrativa constituye uno de los retos fundamentales de la Administración tributaria para la eficiencia y eficacia en la liquidación y recaudación de los mismos. El procedimiento de recaudación se remite al marco legal de aplicación de los tributos contenido en la Ley General Tributaria y más concretamente al procedimiento llevado a cabo por los órganos de recaudación del Ministerio de Hacienda o la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. El Título III de la Ley General Tributaria está dedicado a la aplicación de los tributos. El concepto de aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia de los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. En virtud del privilegio de la autotutela ejecutiva, la Administración puede ejecutar sus propias decisiones por la vía de apremio, llegando si es necesario a enajenar los bienes del deudor para satisfacer su crédito. El procedimiento de apremio constituye una de las expresiones más genuinas de las medidas autotuteladoras de la Administración Tributaria, en cuanto a actos ejecutivos y ejecutorios, sin necesidad de recurrir a la potestad ejecutiva judicial, lo que no impide que los actos de esa función, como todos los de la Administración, puedan ser objeto de impugnación mediante el ejercicio de las acciones en los procesos correspondientes. El procedimiento es exclusivamente administrativo,

no acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Se inicia e impulsa de oficio y sólo puede suspenderse en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria.

4. En cuanto a la recaudación de la deuda tributaria, el período ejecutivo se inicia con el fin del plazo de pago en periodo voluntario sin que el ingreso se haya efectuado. El efecto del inicio del período ejecutivo es que la Administración recaudará las deudas líquidas y autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. Dicho procedimiento se inicia mediante la notificación al deudor de la providencia de apremio, en la que se le indica la deuda pendiente y se le requiere para que efectúe el pago, junto con los recargos e intereses del período ejecutivo que resulten aplicables, apercibiéndole que, de no efectuar el pago dentro del plazo que se le inicia con la providencia de apremio, se procederá al embargo de sus bienes.
5. Los presupuestos del procedimiento de apremio son, además del temporal originado por el inicio del período ejecutivo, el material y el formal. El primero tiene relación con la condición de apremiable de la deuda tributaria, esto es que sea líquida, exigible, vencida e insatisfecha. En cuanto al presupuesto formal, se identifica con la expedición de la providencia de apremio como título ejecutivo, que deberá notificarse al deudor, requiriéndole para que efectúe el pago, y que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.
6. La providencia notificada al obligado tributario y es el acto de la Administración Tributaria que ordena la ejecución contra el patrimonio del que debe efectuar el pago, siendo la única con competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias. Contra la providencia es posible la oposición, pero solo será admisible si se da alguno de los motivos tasados legalmente.
7. El embargo constituye el núcleo de desarrollo de este procedimiento y recae sobre los bienes del deudor, en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda, así como los intereses devengados y las costas causadas, respetando siempre el principio de proporcionalidad.
8. La terminación del procedimiento de apremio se produce cuando se paga la totalidad de la deuda no ingresada incluidos los intereses devengados, los recargos y las costas causadas en el procedimiento, cuando se declare el crédito total o parcialmente incobrable, se declaren fallidos todos los obligados al pago

(con posibilidad de reanudar el procedimiento cuando, dentro del plazo de prescripción, el deudor recupere la solvencia) y, finalmente, con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AUTORES VARIOS. *Todo procedimiento tributario*, CISS, Valencia, 2007-2008.

APARICIO PÉREZ, A. *Comentarios al Real Decreto 939/2005 de 29 de Julio*, Madrid, La Ley, 2006.

BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Santander, Universidad de Cantabria, 1995.

CACHÓN CADENAS, M. *La ejecución procesal civil*, Barcelona, Atelier, 2014

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, CJ y otros. *Guía de Recaudación Tributaria*, CISS, Valencia, 2006.

DÍEZ-PICAZO, L; y GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil, volumen III, Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registral*, Madrid, Tecnos, 8ª edición, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Derecho tributario. Parte General*, Barcelona, Atelier, 5ª edición, 2013.

FERREIRO LAPATZA, J.J. *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. <<La hacienda pública en el procedimiento concursal>> en *Comentarios a la Ley Concursal*, (coords.: Sagrera Tizón, JM.- Sala Reixachs, A.- Ferrer Barriandos), Sabadell, Bosch, 2004.

FONSECA CAPDEVILA, E.: <<Efectos de la declaración del concurso: aspectos fiscales>>, en *Comentarios a la Ley Concursal*, (coords.: Fernández de la Gándara, L./Sánchez Álavarez, M. M.), Madrid, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA; E. FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*, Pamplona, Civitas, 14ª edición, 2011.

MANTERO SÁENZ; A. y otros. *Ley General Tributaria, Antecedentes y comentarios*, Madrid, Asociación española de Asesores Fiscales. 2005.

MARTIN QUERALT, J. y otros. *Curso de Derecho Tributario Parte General*. Madrid, Tecnos, 24ª edición, 2013.

MARTIN QUERALT, J, y otros. *“Curso de Derecho financiero y tributario”*, Madrid, Tecnos, 21ª edición, 2010.

MENÉDEZ MORENO, A. y otros; *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Valladolid, Lex Nova, 14ª edición, 2013.

PARADA, R. *Derecho Administrativo I Parte General*, Madrid, Marcial Pons, 18ª edición, 2010.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona Civitas, 23ª edición, 2013.

SANTOLAYA BLAY. *“El embargo de cuentas abiertas en entidades de crédito”*, Carta Tributaria – Monografías, CISS, núm. 6, 2008, p. 6.

SOPENA GIL, J.-SOPENA IGLESIAS J. V., *“El embargo de dinero por deudas tributarias depositado en cuentas de entidades financieras: especial referencia al uso por la administración de medios informáticos”*, Revista Técnica Tributaria, núm. 59.

SOPENA GIL. *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

VÁZQUEZ BARRON, S. *Las tercerías de dominio y de mejor derecho*, Valencia. Tirant lo Blanch, 2011.

VIII. LEGISLACIÓN

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil

Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y

de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación.

L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. F, sui lavori pubblici, Esecutorietà dell'atto amministrativo.